

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Využití manažerského účetnictví ve vybrané obchodní společnosti
Use of Managerial Accounting in the Selected Business Company

Student:	Nikola Valášková
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání bakalářské práce

Student: **Nikola Valášková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Využití manažerského účetnictví ve vybrané obchodní společnosti**
Use of Managerial Accounting in the Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teorie manažerského účetnictví
3. Teorie nákladů a výnosů
4. Praktické využití informací manažerského účetnictví
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 05.05.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně,
přičemž přílohu č. 1 jsem samostatně upravila a vložila.“

V Ostravě dne 25. 10. 14.....


.....
Nikola Valášková

Obsah

1	Úvod	5
2	Teorie manažerského účetnictví	7
2.1	Finanční účetnictví.....	7
2.1.1	Vztah finančního a manažerského účetnictví.....	8
2.2	Daňové účetnictví	9
2.3	Nákladové účetnictví	9
2.3.1	Jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava	10
2.3.2	Výkonově a odpovědnostně orientované nákladové účetnictví	11
2.4	Manažerské účetnictví.....	13
2.4.1	Historický vývoj manažerského účetnictví.....	13
2.4.2	Vztah nákladového a manažerského účetnictví	14
2.4.3	Úkoly manažerského účetnictví	14
2.4.4	Zásady manažerského účetnictví.....	15
2.4.5	Kalkulace	16
2.4.6	Rozpočetnictví	18
2.5	Controlling	20
2.5.1	Postavení controllera	21
2.5.2	Vztah manažerské účetnictví a controllingu	22
3	Teorie nákladů a výnosů.....	23
3.1	Vztah nákladů, výdajů, výnosů a příjmů	23
3.2	Metody klasifikace nákladů.....	24
3.2.1	Druhové členění nákladů	24
3.2.2	Účelové členění nákladů.....	26
3.2.3	Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	27
3.2.4	Kalkulační členění nákladů	30

3.2.5	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování	30
3.2.6	Výrobní faktory jako princip uspořádání	31
3.3	Metody klasifikace výnosů	32
3.4	Krátkodobé rozhodování se znalostí nákladů a výnosů	33
3.4.1	Analýza bodu zvratu	34
4	Praktické využití informací manažerského účetnictví	35
4.1	Vznik společnosti KEN KOVO, s.r.o.	35
4.2	Charakteristika společnosti	35
4.2.1	Dodavatelé a odběratelé	44
4.3	Účetní systém společnosti	46
4.3.1	Analýza nákladů a výnosů	47
4.3.2	Tržby	52
5	Závěr	56
	Seznam použité literatury	58
	Seznam zkratk	60
	Seznam tabulek, schémat, grafů a obrázků	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Aby se podnik v dnešní době mohl zařadit do kategorie úspěšných a prosperujících společností je nutností mít dobře informovaný vrcholový management. Informace, které tento management získává od různých podnikových a nepodnikových subjektů, musí mít správnou vypovídací hodnotu. Bakalářská práce je zaměřená na informace poskytované výhradně z účetnictví. Pomocí účetnictví se sleduje stav a pohyb aktivních účtů, pasivních účtů, nákladů, výnosů a zároveň zobrazuje výsledek hospodaření. Postupem času se na obsah a rozsah účetních informací vyvíjely čím dál vyšší nároky a to vedlo k diferenci účetnictví na tři subsystémy. Jedná se o finanční, nákladové a manažerské účetnictví. Každý subsystém je zaměřený na jinou skupinu uživatelů, kterým se snaží poskytnout přesné informace.

Manažerské účetnictví slouží pro efektivní řízení společnosti. Toto účetnictví není omezeno žádnou legislativou, a tudíž je zcela dobrovolné. Z toho vyplývá že, účetní jednotka sama rozhodne o rozsahu a formě vedení manažerského účetnictví. Jak již bylo řečeno, toto účetnictví slouží pro vnitřní rozvoj společnosti a získané výstupy jsou využívány interními uživateli. Do manažerského účetnictví je zahrnuto finanční i nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočty a statistika. Díky všem těmto složkám poskytuje manažerské účetnictví velmi přesné informace pro řídicí pracovníky.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Do teoretické části jsou zahrnuty základní pojmy z problematiky manažerského účetnictví. Z teoretické části lze volně přejít do praktické části, přičemž budou využity údaje poskytnuté vybranou obchodní společností.

Cílem teoretické části je přiblížit problematiku finančního, daňového, nákladového a manažerského účetnictví. Neméně důležitým cílem je definovat význam controllingu a diferencovat náklady a výnosy. Dalším cílem je vymezit jednotlivé součásti manažerského účetnictví a to kalkulace a rozpočetnictví. Posledním a zároveň nejdůležitějším cílem je definovat postavení a vztah manažerského účetnictví k ostatním účetním systémům. Hlavním cílem praktické části bakalářské práce je využít všech získaných poznatků a aplikovat je na společnost KEN KOVO, s.r.o.

V teoretické části bakalářské práce je aplikovaná metoda deskripce a základní teoretické vymezení všech pojmů. V praktické části je uplatněna metoda komparace pomocí níž jsou porovnány veškeré poznatky. Další metodou je teoretická a kritická analýza, která vymezuje danou problematiku a snaží se nalézt řešení. V celé bakalářské práci je využita metoda syntézy a vědeckého vysvětlení, díky níž jsou shrnuty získané poznatky.

Vlastní názory, poznámky, postřehy a zhodnocení jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2 Teorie manažerského účetnictví

Termín manažerské účetnictví je velmi obsáhlý. Do tohoto pojmu lze zahrnout finanční, daňové a nákladové (vnitropodnikové, provozní) účetnictví. Výstupní informace jednotlivých účetních okruhů jsou selektovány a podstoupeny jednotlivým uživatelům podniku. Manažerské účetnictví má rovněž velmi blízký vztah ke controllingu, jehož snahou je doplňovat chybějící informace, plánovat a kontrolovat.

Uživatelé účetních informací

Způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle jednotlivých uživatelů účetních informací. Uživatele lze rozčlenit do dvou základních skupin.

První skupinou jsou to externí uživatelé, kteří se orientují pomocí finančního účetnictví. Mají přístup k výkazům finančního účetnictví a informacím zveřejňovaných ve výroční zprávě nebo účetní závěrce. Jedná se o různorodou a obsáhlou skupinu uživatelů, jejichž pozice ve společnosti je značně odlišná.

Mezi významné uživatele patří:

- podnikový zaměstnanci, jejichž pozornost je upřena na vývoj mezd, kvalitu pracovních podmínek či výši sociálního zabezpečení;
- spolupracující podniky jako jsou dodavatelé, odběratelé, bankovní subjekty a další finanční instituce;
- státní orgány vykonávající kontrolní funkci, jejichž příkladem může být finanční úřad, hygienická služba, správa sociálního zabezpečení či inspekce životního prostředí;
- orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelstva obcí a měst, jenž usilují o oboustranný prospěch.

Druhou skupinou jsou interní uživatelé mající rozhodovací pravomoci a odpovědnost za chod a výsledky činnosti společnosti. Do této skupiny řadíme vlastníky, statutární orgány a řídicí pracovníky. [7]

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví (dále jen „FÚ“) zpracovává veškeré účetní případy, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky zpravidla ve

vztahu k jejímu okolí (dodavatelům, odběratelům, ostatním dlužníkům a věřitelům, peněžním ústavům či finančním úřadům). Toto účetnictví je regulované v České republice státem a to zejména pomocí zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona o účetnictví“), vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „V 500“) a českých účetních standardů. Zákon o účetnictví je základní a zároveň nejobecnější předpis, kterým se řídí všechny účetní jednotky. Jsou zde obsaženy informace o rozsahu a vedení účetnictví, způsobech oceňování majetku, inventarizaci, způsobu uchování účetních dokumentů, zabývá se účetními doklady, zápisy, knihami, závěrkou a v neposlední řadě sankcemi za porušení účetních předpisů. V 500 upřesňuje účetní závěrku, směrnou účtovou osnovu, účetní metody, odpisování majetku, tvorbu a použití rezerv či technické zhodnocení. České účetní standardy nám definují jasné postupy účtování. Při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je důležité dodržovat obecně platnou legislativu, která zaručuje úplnost vykazovaných účetních informací, spolehlivost a srovnatelnost v čase. Charakteristickou vlastností informací finančního účetnictví je upřednostnění stability vývoje podniku v čase. Na náklady a výnosy se zde pohlíží z hlediska účetní jednotky jako celku, a to především v členění, které umožňuje zjistit základ pro výpočet daně z příjmů.

Informace poskytované FÚ, které se snaží zobrazit podnikatelský proces, jsou určeny především pro externí uživatele. Vlastník podniku požaduje stabilní vývoj podniku bez negativních výchylek. Akcionáři se chtějí ujistit, že jejich peníze jsou dobře investované a že podnikatelské záměry směřují k trvalému rozvoji podniku. Je tedy zřejmé, pokud splníme všechny požadavky externích uživatelů nelze, aby informace poskytované finančním účetnictvím vyhovovaly i řídicím pracovníkům (interním uživatelům). [4, 10]

2.1.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Abychom mohli nahlížet na účetnictví jako na hlavní informační systém sloužící především pro řízení, musíme být srozuměni s jedním důležitým požadavkem. Zobrazení účetnictví má sloužit výlučně potřebám řídicích pracovníků podniku. Při jeho porovnání s finančním účetnictvím se proto zdůrazňuje jeho obsahově rozdílné pojetí. [8]

Rozdílné potřeby informací vedou i k rozdílnému pojetí nákladů v obou účetních systémech. Finanční účetnictví chápe náklady jako snížení vlastního kapitálu. To však nevyhovuje preciznějšímu pohledu manažerského účetnictví, které v nákladech spatřuje peněžní ocenění spotřeby zdrojů. [6]

Předmětem finančního účetnictví jsou externí vztahy a u manažerského účetnictví jsou zachyceny kromě externích vztahů i interní vztahy.

Struktura vykazovaných informací ve finančním účetnictví je ovlivněna faktem, že je část těchto informací zveřejňována a podnik má tendenci některé významné informace tzv. obchodní tajemství skrýt. Oproti tomu manažerské účetnictví tyto informace velice podrobně rozebírá a poskytuje o nich údaje. [4, 8]

Časová dispozice je u finančního účetnictví orientována na minulost a manažerského účetnictví se zabývá, jak budoucí informací, tak i informacemi z minulosti. [3]

2.2 Daňové účetnictví

V České republice daňové účetnictví tvoří jen zřídka samostatný okruh účetnictví. Je spíše bráno jako součást finančního účetnictví, se kterým se navzájem prolíná. Tak jako finanční účetnictví je i daňové účetnictví upravováno pomocí právních norem a to dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Daňové účetnictví je vedeno s ohledem na správné vyjádření daňové povinnosti. Základním cílem je zobrazit podnikatelský proces se zřetelem na zjištění základu daně z příjmů. Zkoumá jednotlivé náklady a rozděluje je do dvou skupin na daňové náklady, které byly vynaloženy za účelem zajištění a dosažení příjmů a na náklady nedaňové. Mezi externími uživateli má poměrně samostatné místo v souvislosti se zjištěním daňové povinnosti stát. Podnikatelské subjekty, které nejsou povinny vést účetnictví, vedou pouze tzv. daňovou evidenci. [5]

2.3 Nákladové účetnictví

Účetnictví, které poskytuje informace o dvou základních etapách, se v anglicky mluvících zemích chápe za část manažerského účetnictví, označované jako nákladové (vnitropodnikové) účetnictví. První etapa zahrnuje účetnictví zaměřené na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů a to podle vztahu ke konečným výkonům, dílčím procesům, činnostem a útvarům. V druhé etapě

účetnictví dává možnost porovnat skutečné náklady se žádoucím kalkulovaným nebo rozpočtovým stavem a díky tomu umožňuje krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek. [8]

Vnitropodnikové účetnictví je upraveno pomocí českých účetních standardů pro podnikatele a to konkrétně č. 001 bod 2.5, který uvádí, že vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečovat průkazné podklady pro finanční účetnictví:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. [10]

Další předpisy uvádějí, že nákladové účetnictví lze vést v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu, případně využití kombinace obou uvedených možností. V souladu s účetními předpisy může účetní jednotka při sestavení vnitropodnikové účetní soustavy postupovat tak, že náklady a výnosy bude sledovat:

- pomocí analytické evidence finančního účetnictví, čímž vytvoříme jednookruhovou účetní soustavu,
- pomocí samostatného účetního okruhu, kdy se využívají účtové třídy 8 a 9 a vytvoří se tak dvouokruhová účetní soustava. [10]

Nákladové účetnictví není pouze zaměřeno na plnění legislativních úkolů, ale definuje i další možnosti zaměření účetnictví:

- odpovědností účetnictví, které pomocí plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen sleduje, jak jednotlivé vnitropodnikové útvary přispívají k optimálnímu naplnění podnikových cílů;
- výkonové účetnictví, které úzce spolupracuje s kalkulacemi výkonů, se snaží zjistit, jaké jsou náklady, marže či zisk. [8]

Obvykle pomocí nákladového účetnictví porovnáváme předem stanovené náklady se skutečnými náklady a je tedy nástrojem pro řízení nákladů. Nejdůležitější úkol, který tedy plní je řídicí funkce. [10]

2.3.1 Jednookruhová a dvouokruhová účetní soustava

Jednookruhová účetní soustava

Tato soustava je orientovaná na obě skupiny uživatelů a to na externí i interní uživatele. Rozdílné požadavky jednotlivých skupin uživatelů řeší pomocí analytické evidence. Existuje zde jeden účetní okruh, který zaznamenává všechny

transakce tedy evidenci výnosů, nákladů, závazků, pohledávek a tak dále. Základním předpokladem pro fungování jednookruhové účetní soustavy je vytvoření systematické analytické evidence. A to jak z hlediska věcné náplně, tak i z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. V situaci, kdy je rozdílné zobrazení účetních informací ve finančním a nákladovém účetnictví, se využívají rozdílové účty. Tato soustava je obohacená o tzv. účty vnitřního zúčtování, pomocí nichž se vyjadřují vnitropodnikové vztahy mezi jednotlivými útvary či středisky. [1, 5]

Dvouokruhová účetní soustava

U dvouokruhového účetnictví jde především o relativně oddělené účetní potřeby. Finanční účetnictví a jeho analytické členění splňuje požadavky externích uživatelů, naproti tomu nákladové účetnictví splňuje požadavky vnitřního členění a vyhovuje potřebám vedení podniku. Ve dvouokruhové účetní soustavě se využívají spojovací a rozdílové účty. Spojovací účty slouží k zaznamenání účetní informace, která je zobrazena v nákladovém účetnictví a přitom vstupuje i do finančního účetnictví a naopak. Jejich hlavní funkcí je zajišťovat kontrolu správnosti a dodržování metodických prvků účetnictví (podvojnost, souvztažnost). Účty rozdílové se v nákladovém účetnictví využívají při odlišném zobrazení hospodářských transakcí. Princip spočívá ve dvojnásobném zaúčtování jednotlivých nákladových a výnosových položek. Jednou se zaúčtuje ve finančním účetnictví a podruhé je pomocí spojovacích účtů daná položka převedena do nákladového účetnictví. Pro tento účel jsou využívány účty třídy 8 a 9, které slouží nákladům a výnosům. [1, 4]

2.3.2 Výkonově a odpovědnostně orientované nákladové účetnictví

Princip účelovosti vstupuje do celého procesu přeměny nákladů na finální výkony a prolínají se zde dvě základní linie, které řídíme. Linie výkonová, která vyjadřuje vztah nákladů ke konkrétnímu výrobku, práci či službě. Linie útvarová sleduje, ve kterém vnitropodnikovém útvaru byl náklad vynaložen. Pro zajištění informací z obou linií je mnohdy vyžadován odlišný přístup. [8]

Požadavky na výkonově orientované účetnictví

Pokud je hlavním cílem nákladového účetnictví zjišťovat a kontrolovat náklady ve vztahu k výkonům, je pozorována skutečná výše nákladů v jednotlivých útvarech se zřetelem na místo vynaložení nákladů. Odvození přímého a nepřímého vztahu je už relativně snadné a odpovídá řízením nákladů pro linii výkonovou. Komplikovanější je řízení nákladů podle odpovědnosti vnitropodnikových útvarů za

jejich vznik. Náklady se musí rozčlenit podle místa vzniku a zaúčtovat vzniklé vnitropodnikové výkony mezi útvary v předem stanovených cenách. Pro orientaci manažerské účetnictví na linii výkonů musíme část informací pro odpovědnostní řízení sledovat mimo hlavní účetní okruh. Výslednou kalkulaci výkonů lze sestavit přímo z údajů v účetnictví. [8]

Zásadní rozdíl oproti odpovědnostně orientované účetnictví tvoří pohled na výkonově orientované účetnictví, které je zaměřeno na výkony (výrobky, služby nebo jiné produkty). Vystupují zde účty oceňovacích rozdílů, jenž vznikají mezi skutečnými náklady a plánovanou kalkulací. Tyto rozdíly představují úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů a stávají se nástrojem řízení. Ve výkonově orientovaném účetnictví se lépe sestavuje výsledná kalkulace. [10]

Požadavky na odpovědnostně orientované účetnictví

Hlavním cílem nákladového účetnictví je zjišťovat přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovým podnikovým výsledkům. Základní rozčlenění nákladů je provedeno pomocí odpovědnosti za jejich vznik. Toto je velmi složité a obtížné sledování souvislostí mezi skutečnými náklady a prováděnými výkony. Výsledná kalkulace vzniká úpravou nákladů o rozdíly mezi místem vzniku a odpovědností za vznik nákladů a o rozdíl mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami výkonů. [8]

Účtování v rámci pojetí řízení účetnictví po linii útvarů (odpovědnostně řešené účetnictví) vytváříme v podniku výrobní a režijní střediska se samostatnými účty nákladů a výnosů. Nákladové účty zachycují skutečné náklady, přesně podle vzniku ve finančním účetnictví. Výnosové účty středisek zachycují předem stanovené náklady, které vyplývají z rozpočtů a plánovaných kalkulací. Rozdíl nákladových a výnosových účtů představuje hospodářský výsledek střediska, jenž ve svém jádru reprezentuje míru plnění nákladového úkolu střediska. Na konci celého účtovacího postupu se zřizuje realizační středisko. Dle potřeby je možné rozšířit realizační středisko i na více středisek. Toto středisko je zaměřeno na efektivitu výkonu. V podstatě zkoumá, jak z daných nákladů získat nejvyšší tržby. Realizační středisko dovoluje společnosti oddělit marketingovou politiku od výrobní problematiky, jenž směřuje k úspoře nákladů. Od výrobního a režijního střediska přebírá realizační středisko výkony za předem stanovenou cenu a přiznává jim výnosy v předem stanovené ceně. Zisk realizačního střediska je tvořen rozdílem mezi předem

stanovenými (kalkulovanými) náklady, podle nichž jsou účtovány výnosy ostatních středisek, a odbytovou cenou. [10]

2.4 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví lze chápat jako účetnictví vytvořené pro řízení podniku. Především slouží vedení účetní jednotky (manažerům) ke správnému rozhodování o jejím chodu a dalším rozvoji. Pro zajištění správného a účelného rozhodování je nutné mít k dispozici potřebné informace, které poskytuje účetnictví.

„Manažerské účetnictví tedy představuje soulad řízení a účetnictví, což znamená, že k tomu, aby naplnilo svůj smysl, je nutné znát a pochopit obě jeho základní složky, tj. řízení a účetnictví“, jak tvrdí Čechová (2011, s. 3).

Existuje mnoho různých definic manažerského účetnictví, kdy jednou z nich může být, že účetnictví zachycuje proces identifikace, třídění, měření a sdělování ekonomických informací a umožňuje učinit vhodné rozhodnutí. Jinými slovy, účetnictví se zabývá poskytováním finančních a dalších informací, které napomáhají činit správná rozhodnutí. [3]

2.4.1 Historický vývoj manažerského účetnictví

Počátek účetnictví je spojen už s nejstaršími civilizacemi, jejichž potřeby spočívaly v evidenci majetku svých členů. Nicméně první dochované záznamy jsou z konce 15. století a to o vedení podvojného účetnictví. Vznik nákladového účetnictví je spojován s průmyslovou revolucí, která je datována do 18. století. Zejména ve velkých textilních, ocelářských a železničních podnicích byly vyvinuty první postupy nákladového účetnictví, které jsou dodnes popsány v učebnicích. Především jde o detailnější pohled nákladového účetnictví na hospodaření celého podniku. Velký pokrok zažilo nákladové účetnictví v druhé polovině 19. století v Americe, kdy došlo k největšímu rozvoji železniční dopravy. Tento fakt vedl v 60. letech 19. století k velkému nárůstu osob zaměstnaných na pozici účetní a auditorů v tomto odvětví. V této době se opouští pasivní vedení účetnictví a začíná skutečné vedení účetnictví, které je rozděleno do tří relativně samostatných oblastí a to na finanční, kapitálové a nákladové účetnictví. Na přelomu 19. a 20. století začíná vývoj tzv. vědeckého řízení, jenž má za následek řízení spotřeby zdrojů na jednici výkonu. Pozdější inovací na počátku 20. století bylo zavedení předem stanovených nákladů a jejich následné srovnání se skutečnými náklady. Následně ve druhé polovině 20. století začíná

přerůstá nákladové účetnictví v manažerské účetnictví, které zohledňovalo i budoucí informace. Všechny tyto snahy vyústily koncem 80. let 20. století, kdy je manažerské účetnictví spojováno s nástupem nových postupů a nástrojů, jejichž rozvoj trvá až do dnešních dnů. [6]

2.4.2 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

V rozsáhlém pojmu manažerské účetnictví lze diferencovat dva relativně samostatné subsystémy účetních informací. Prvním subsystémem jsou účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, jehož systém účetních informací je historicky starší a je nazýván nákladovým účetnictvím. Druhý subsystém jsou účetní informace pro rozhodování o budoucích variantách vývoje a to je zahrnováno pojmem manažerské účetnictví. Rozdíly mezi těmito dvěma subsystémy, lze jasně porovnat v následující tabulce (viz tabulka 2.1). [7]

Tabulka 2.1 Obsah manažerského a nákladového účetnictví

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví	Manažerské účetnictví
účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož pramenech již bylo rozhodnuto	účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činností
informace pro operativní řízení, v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
informace pro řízení na linii útvarů, výkonů a procesů	komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)

Zdroj: [7] - vlastní zpracování

2.4.3 Úkoly manažerského účetnictví

Obecně lze říct, že informace získané z manažerského účetnictví slouží pro vnitřní řízení podniku. Z toho vyplývá, že hlavním cílem manažerského účetnictví je poskytovat tyto informace. Avšak stěžejní úkol manažerského účetnictví je tvoření

řadou dílčích úkolů, které jsou navzájem propojeny a rozděleny do tří základních skupin:

- zjištění skutečných jevů a informací,
- kontrola zjištěných jevů, následný rozbor a zpracování výstupních informací,
- příprava informací pro rozhodování a stanovení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů. [1]

Zatímco prvním a druhým bodem se v praxi zabývá kromě manažerského účetnictví také finanční účetnictví, jenž zachycuje všechny jevy a informace do účetních knih a kontrolu provádí pomocí analýz, které jsou zaměřeny právě na externí uživatele a na jejich potřeby. Obsah posledního třetího bodu je výhradně úkol manažerského účetnictví. Je pravdou, že první a druhý bod je velmi úzce propojen a tudíž nelze stanovit striktní hranice, kdy jde o zjištění, kontrolu, rozbor, zpracování či přípravu. V okruhu zjišťování skutečností, následné kontroly a provedení rozborů bychom mohli jednotlivé úkoly manažerského účetnictví vystihnout následovně:

- podávat informace o struktuře nákladů a to především v druhovém a účelovém členění, kdy druhové členění je zejména pro sestavování výkazu zisku a ztráty ve finančním účetnictví a účelové členění je zaměřeno na potřeby vnitropodnikového řízení,
- podávat informace o výkonech,
- podávat informace o útvarech,
- zabezpečit dobrou funkci kalkulačního systému,
- zabezpečit dobré útvary odpovědnostní řízení,
- provádět běžnou kontrolu nákladů,
- sestavení podnikového rozpočtu, jenž je sestaven pro celý podnik nikoliv pro určitý výkon či výrobek,
- sestavení vnitropodnikových rozpočtů a to rozpočty režii a rozpočty střediskových nákladů a výnosů,
- zabezpečit podklady pro rozhodovací úlohy. [1, 6]

2.4.4 Zásady manažerského účetnictví

Finanční účetnictví zaměřené na daňový aspekt není možno zaměnit s manažerským účetnictvím, jehož snahou je zohledňovat následující zásady.

Účelnost: manažerské účetnictví není omezeno žádným zákonným ustanovením, protože účetnictví slouží pouze interní kontrole. Záleží pouze na funkčnosti její organizace. Výjimkou zde tvoří zásady pro stanovení vlastních nákladů pro kalkulaci, které mají závazný charakter.

Hospodárnost: určení a zúčtování všech položek musí být co nejpřesnější, nejúplnější a odpovídat dané příčině.

Úplnost: úplnost (kompletnost) manažerského účetnictví zahrnuje všechny náklady a výkony podniku a to i v případě, že nenásledují žádné výdaje.

Kontinuita: za podmínky dlouhodobého vedení manažerského účetnictví stejným způsobem mohou být výsledky srovnávány a určena jejich průměrná hodnota.

Periodické pozorování: manažerské účetnictví pracuje s účetním rokem, který je analyzován, kontrolován a srovnáván s předchozími roky. Periodické porovnání má přednost před případnou úplností.

Zásada příčiny: každý náklad, který vznikne, je přiřazen podle příčiny k nákladovému středisku. [9]

2.4.5 Kalkulace

Zpracování a následné správné použití kalkulací je součástí každého podnikatelského subjektu, jehož úspěch závisí na kvalitě vnitropodnikového ekonomického systému řízení. Kalkulací se rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci či službu nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Důležitost využití kalkulací v podniku je dána zvláště díky poptávce zákazníků po výkonech, což se projevuje ve vyšším či nižším využití vytvořených kapacit. Nejoblíbenější podoba kalkulací jsou rozpočty, jejichž orientace je zaměřena na zjištění nebo stanovení nákladů na výrobek, práci či službu. Kalkulaci lze chápat ve třech základních významech.

První význam je činnost vedoucí ke stanovení nákladů na výkon, který je druhově, objemově a jakostně vymezen. Jakožto další význam je chápána kalkulace jako výsledek činnosti. Poslední význam zahrnuje systém vzájemně propojených propočtů, jejichž účel může být různý. Na kalkulaci se zde nedíváme jako na jednotlivé propočty hodnotových veličin na jednotku výkonu. [8, 11]

Úkoly kalkulací

Aby podnik prosperoval na trhu, musí být konkurenceschopný a to samozřejmě závisí na jeho odbytu a s tím souvisejícími výkony. Prodejnost výkonů podniku je vázána na jeho užitnou hodnotu a odpovídající cenu, kterou je konečný spotřebitel ochoten za daný výkon zaplatit. Nástroj, který slouží pro stanovení nákladů a ceny výkonů je kalkulace. Kalkulace se nepopíratelně prolínají s celým procesem řízení a poskytují stěžejní informace pro:

- řízení nákladů jednotlivých výkonů, jakožto základní informační podklad,
- plánování a kontrolu v operativním řízení,
- rozhodování o struktuře produkováných výkonů,
- rozhodování týkající se cenové politiky,
- stanovení vnitropodnikových cen. [6]

Základní pojmy

Pro pochopení a sjednocení terminologie využívané v okruhu kalkulací nákladů lze uvést následující výklad základních pojmů.

Kalkulace vlastních nákladů je chápána jako výpočet nebo stanovení vlastních nákladů výrobků, práce či služeb, které jsou druhově i objemově vymezeny.

Do pojmu **výkony** jsou zahrnuty výrobky, polotovary, práce, služby, které jsou výsledkem výrobního procesu. Jakmile podnik vyprodukuje jakýkoliv výkon, vzniká i náklad, kdy jednotlivé výkony můžeme členit na:

- externí výkony, které vznikají mimo podnik,
- interní výkony jinak řečeno vnitropodnikové, které vznikají uvnitř podniku a jsou dány vnitropodnikovou spotřebou. [2]

Předmět kalkulace lze chápat jako jeden nebo více druhů výkonů, pro které se sestavují kalkulace nákladů. V rámci předmětu kalkulace rozeznáváme:

- homogenní výrobu, kterou představuje jediný druh výkonu (například pára, stlačený vzduch, elektrická energie),
- homogenní výrobu s více druhy výkonů lišící se rozměrem, jakostí, tvarem nebo použitým technologickým postupem (například dřevěné stoly, akvária),
- heterogenní výrobu s více druhy výkonů lišící se materiálem, různým technologickým postupem (například ocel ušlechtilá, neušlechtilá, ingotová, tekutá). [11]

Kalkulační jednice představuje určitý výkon, vymezený druhem, měrnou jednotkou a místem vzniku, na který se stanoví či zjistí vlastní náklad.

Kalkulované množství je definováno jako počet, délka, hmotnost či množství výkonů podniku, na které zjišťujeme vlastní náklady. [2]

Metody kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí postup, jímž se stanoví způsob předpokládané výše nákladů, přesněji řečeno následné zjištění skutečné výše nákladů na konkrétní výkon.

V zásadě lze vyjádřit její závislost do tří bodů:

- předmětu kalkulace,
- metodě přiřazování nákladů,
- závislosti na struktuře nákladů. [8]

Do základních metod kalkulací v nesdružených výroбах patří kalkulace dělením prostým, kalkulace dělením s poměrovými čísly a kalkulace přírážková.

Kalkulace dělením prostým

Tato metoda se využívá v podnicích s homogenní hromadnou výrobou a je jedna z nejjednodušších kalkulací. Využívá se například ve výrobě elektrické energie, v těžbě uhlí.

Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

Metoda se využívá v homogenní výrobě s jedním druhem výkonů, kdy se jednotlivé výrobky liší pouze technickými parametry jako je velikost či objem. Toto je zvláštní případ kalkulace dělením.

Metoda přírážkové kalkulace

V praxi se často vyskytují podniky, které nemají stejnorodou výrobu. Pro tyto podniky existuje metoda přírážkové kalkulace využívaná při různorodé výrobě. [6]

2.4.6 Rozpočetnictví

Základní předmět činnosti mnoha ekonomických jednotek je tvorba, sestavování a vyhodnocení rozpočtů. V současnosti je na rozpočetnictví kladen velký důraz, zejména s ohledem na jeho schopnosti plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků. Rozpočetnictví je orientováno zejména na budoucnost a ve své podstatě plní tři základní úlohy. První úlohou je stanovení v peněžních jednotkách plánované hodnoty budoucích nákladů a výnosů, rozpoznává jak podnikové tak i

vnitropodnikové rozpočty. Dále zahrnuje kontrolní funkci a s tím související odpovědnostní funkci. Třetí úlohou je poskytnutí informace pro tvorbu předběžných kalkulací, kdy předkládá informace o režijních nákladech a jejich poměr k přímým nákladům. [12]

Úkoly rozpočetnictví

V soustavě rozpočtů se modeluje budoucí průběh transformačního procesu podniku. Orientace do budoucnosti pak znamená, že rozpočetnictví je nástrojem hodnotového řízení, jehož účelem je stanovit úkoly a sloužit jako kontrolní nástroj pro stanovené úkoly.

Základní úkoly, které zahrnují rozpočty lze charakterizovat následovně:

- I. Zefektivnit řídicí proces především v oblasti plánování a rozhodování. Tento úkol lze požadovat za prvořadý a to díky tomu, že rozpočty poskytují manažerům informace o budoucím vývoji podnikových aktivit a finanční pozici podniku;
- II. Koordinovat podnikové činnosti, kdy rozpočty plní funkci určité simulace budoucí vývoje. V průběhu sestavování rozpočtů a tedy ještě před zahájením činnosti se mnohdy zjistí případný problém. Příkladem může být nevyužitá kapacita výrobního zařízení, volné finanční zdroje či volný časový fond pracovníků;
- III. Poskytovat podklad pro průběžnou kontrolu, jelikož manažeři pomocí sestavených rozpočtů porovnávají realitu se stanovenými cíly, které jsou dané pomocí rozpočtů;
- IV. Motivovat k dosažení cílu podniku díky splnění jednotlivých cílů kvantifikovaných v rozpočtech, protože splnění cílu je spjato s finanční odměnou řídicích pracovníků. Důležitá součást je, že řídicí pracovníci akceptují a plní cíle dané rozpočtem. [6]

Časové vymezení rozpočtů

Každý rok se sestavují krátkodobé rozpočty, přičemž se liší pouze časovým rozdělením. Klasické rozdělení je na 12 měsíců nebo na 13 čtyřtýdenních období, kdy se zde liší časové rozdělení kalendářního měsíce a měsíce v rozpočtu. Další možné rozdělení je pouze do prvních tří měsíců a do tří čtvrtletí pro zbývající část roku. Čtvrtletní rozpočty jsou v tomto případě upravovány během roku, to znamená, že v prvním čtvrtletí jsou zpracovány detailní měsíční rozpočty na druhé čtvrtletí, během druhého čtvrtletí jsou zpracovány rozpočty na třetí čtvrtletí a tak dále.

Rozpočty se mohou během období průběžně měnit a doplňovat v závislosti na nových informacích.

Tento způsob sestavení rozpočtu se označuje za klouzavé rozpočtování. Klouzavé rozpočtování zaručuje sestavování rozpočtů vícekrát než jednou za rok. [4]

Obsah rozpočetnictví

V souladu se zaměřením rozpočetnictví do budoucnosti a pohledem na podnik jako celek, tak i na jeho vnitřní rozsah lze obsah rozpočetnictví rozčlenit:

- Celopodnikové rozpočty obsahující rozpočty sestavované za podnik jako celek a úkoly v něm stanovené za celý podnik. Patří sem jeden z nejvýznamnějších rozpočtů a to hlavní podnikový rozpočet, který obsahuje tři základní rozpočty. Mezi ně řadíme rozpočtovou rozvahu, rozpočtovou výsledovku a rozpočet peněžních toků;
- Střediskový rozpočet je omezen na stanovení úkolů pro určité středisko a na kontrolu splnění daných úkolů. [6]

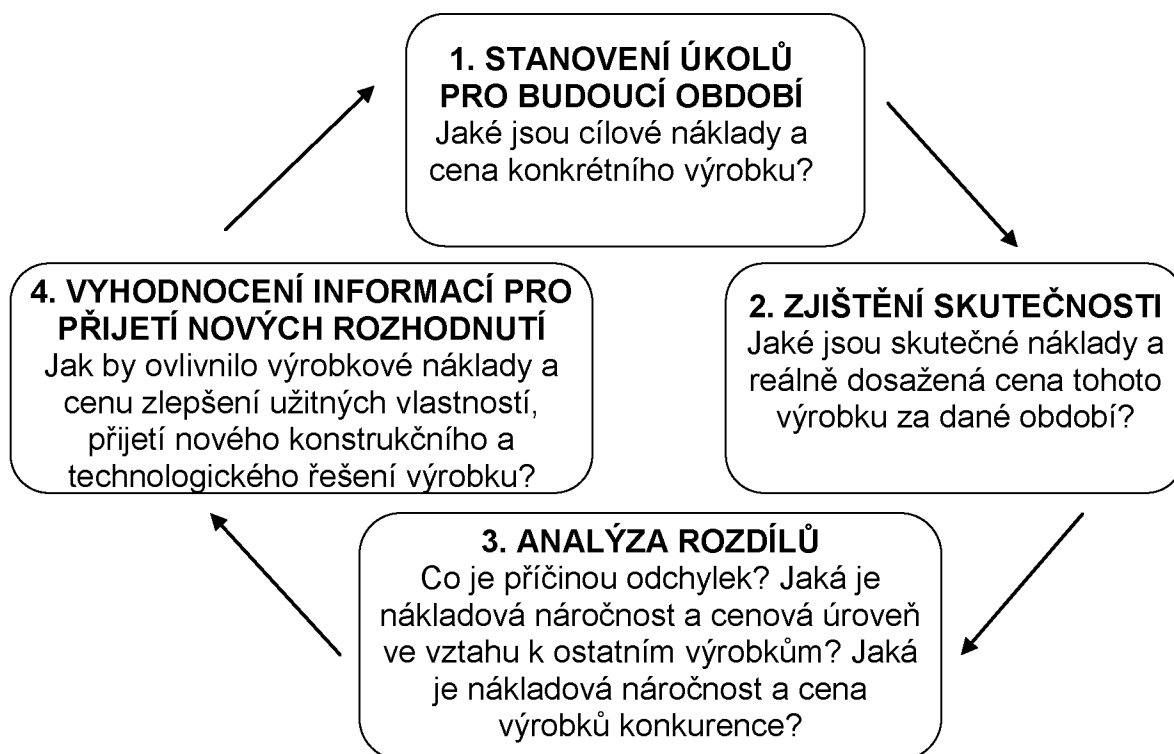
2.5 Controlling

Controlling je chápán jako metoda, jejímž základním smyslem je zvýšit účinnost systému řízení pomocí neustálého srovnávání skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem. Je to také nástroj řízení, jehož hlavním úkolem je koordinace plánování, kontroly a zajištění informační datové základny. Controlling můžeme obsahově vymezit dvěma subsystémy:

- subsystém plánování a kontroly,
- subsystém zajištění informační základy.

První krok zajišťující účinný a funkční controlling je integrace plánování a kontroly do jednoho subsystému. Koordinaci, pak lze zajistit důslednou vazbou mezi plánem a jeho kontrolou. Tato vazba dovoluje vznik tzv. řídicího okruhu, který je třeba zajistit informačním systémem (viz schéma 2.1). [8]

Schéma 2.1 Fáze řídicího okruhu



Zdroj: [8] - vlastní zpracování

2.5.1 Postavení controllera

Určení pozice controllera v hierarchii organizační struktury záleží na konkrétním podniku a řadě dalších skutečností, jako je velikost podniku, druh hlavní činnosti, způsob řízení podniku. Controller je v podniku zodpovědný za informační podporu řízení, jejíž základ tvoří manažerské účetnictví. Rozhodovací kompetence controllera je vytýčena obsahem a pojetím základních účetních kategorií tedy náklady, výnosy, ziskem, výdaji, příjmy, aktivity, závazky a vlastním kapitálem. Výsledkem je zajištění provázanosti a současně i oddělení účetních informací vykazovaných navenek pro externí uživatele a informací pro řízení podniku a jeho vnitropodnikovou strukturu. [7]

Samozřejmě nesmíme opomenout vztah mezi controllorem a řídicím pracovníkem, kdy vzájemný respekt jednotlivých pracovníků vede k úspěšnému řízení podniku. Controller připravuje podklady pro plánování a rozhodování, informuje o odchylkách, připravuje metodiku kalkulací a rozpočtů, informuje o změnách v okolí podniku a je poradcem managementu. Naopak řídicí pracovník plánuje a rozhoduje, reaguje na zjištěné odchylky, prosazuje a využívá informací připravených systémů kalkulací a rozpočtů, reaguje na změny v okolí a akceptuje controlling. [7]

2.5.2 Vztah manažerské účetnictví a controllingu

Mezi manažerským účetnictvím a controllinem je nesourodost při jejich srovnání. Controlling jako systém řízení či metoda sjednocuje spolupráci všech funkcí systému řízení, kdežto manažerské účetnictví je pouze informačním nástrojem pro řízení. Díky těmto faktům lze srovnat pouze manažerské účetnictví a informační nástroje controllingu. Výlučně o hodnotové pojetí se zajímá manažerské účetnictví, kdežto controlling používá rozsáhlejších dokonce i nepeněžitých informací. Ve zjednodušeném náhledu na problematiku lze říct, že informace manažerského účetnictví se dají pokrýt dvěma zaměřenými controllingu. První zaměření je nákladový controlling zaměřující se na řízení faktorů, které ovlivňují zisk a tím i náklady a výnosy. A druhým zaměřením je finanční controlling, jehož zaměření je na finanční a kapitálovou strukturu podniku a na peněžní toky. [8]

3 Teorie nákladů a výnosů

Mezi hlavní prvky účetnictví nepochybně patří náklady a výnosy, které jsou součástí ekonomického pohybu. Náklady a výnosy patří mezi párové kategorie, jejichž základní vztahy lze shrnout do tří bodů:

- vynaložené ekonomické zdroje a díky tomu získaný ekonomický prospěch,
- obětováním složek vlastního jmění, kterým lze získat zhodnocené složky vlastního jmění,
- vynaložené peníze a jako prospěch jsou peníze získané. [2]

Pohled na náklady se v rámci finančního a manažerského účetnictví liší. Z pohledu finančního účetnictví je náklad definován jako úbytek ekonomického prospěchu, avšak pomocí manažerského účetnictví je náklad vymezen jako cílené vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností. Jednou z hlavních podmínek je souvislost nákladu s výnosem v daném období. Rovněž je nutnost rozlišovat zda se jedná o náklad nebo výdaj.

Stejně jako u nákladů i pohled na výnosy lze vymežit z finančního i manažerského hlediska. Ve finančním účetnictví je výnos definován jako přírůstek aktiv, ale to však nutně nemusí znamenat zvýšení peněžních prostředků nebo snížení závazků. Do manažerského účetnictví jsou zahrnuty výnosy vznikající výhradně při prodeji výkonů, které jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti. Každý výnos musí být poměřován s účelně a účelově vynaloženým nákladem. [11]

3.1 Vztah nákladů, výdajů, výnosů a příjmů

Poměrně často se v praxi zaměňují tyto základní pojmy mezi sebou a to náklady s výdaji a výnosy s příjmy. Je velmi důležité tyto pojmy od sebe rozlišit a správně interpretovat.

Náklady jsou definovány jako spotřebované množství výrobních faktorů oceněné penězi, které slouží k vytvoření podnikových výkonů.

Kdežto výdaje lze vyjádřit, jako úbytek peněz či peněžních prostředků a to bez ohledu na účel jejich vynaložení. Příkladem může být spotřeba elektrické energie, úhrada daně nebo výplata mezd. [2, 9]

Výnosy představují ekonomický prospěch získaný účelným vynaložením ekonomických zdrojů, který lze převést na peníze.

Oproti tomu příjmy představují přírůstek peněžních prostředků a jejich ekvivalentů bez ohledu na příčinu jejich vzniku.

Mezi náklady a výdaji existuje věčný a časový nesoulad a to znamená, že každý náklad nemusí být nutně výdajem a každý výdaj nemusí být současně i nákladem. Časový nesoulad je vyvolán rozdílným časovým okamžikem vzniku nákladu a výdaje. Pro náklad je důležitý okamžik účelového vynaložení prostředků, kdežto výdaj je posuzován podle okamžiku skutečného úbytku peněžních prostředků. Věčný nesoulad znamená, že ne všechny výdaje vedou k výkonu. Příklad tohoto nesouladu může být zaplacená pokuta nebo škoda na investičním majetku. V účetnictví je tato problematika vyřešena pomocí tzv. časového rozlišení. Analogicky lze definovat vztah mezi výnosy a příjmy. [2, 11]

3.2 Metody klasifikace nákladů

Podmínkou pro účinné řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin. Přirozeně existuje mnoho postupů, jimiž lze tuto segmentaci realizovat. Předpokladem racionality jakéhokoli členění je skutečnost, že musí být vyvoláno účelovou potřebou, to znamená vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí. Abychom byli v harmonii s historickým vývojem manažerského účetnictví a vztahem k rozhodovacím úlohám managementu, lze klasifikaci nákladů rozdělit do dvou hlavních etap.

První etapa se zaměřuje na rozčlenění nákladů z hlediska důležitosti pro řízení podnikatelského procesu, o jehož výchozích parametrech bylo rozhodnuto.

Druhá navazující etapa se zabývá klasifikací nákladů podle hledisek, která souvisejí s rozhodováním o budoucích variantách podnikání. [8]

3.2.1 Druhové členění nákladů

Náklady členíme podle vstupujícího spotřebovaného druhu, který přichází z vnějšího okolí. Toto členění odpovídá finančnímu pojetí nákladů a díky tomu je tato klasifikace nejvíce využívána pro finanční účetnictví.

Mezi základní nákladové druhy se řadí:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy,

- finanční náklady.

Pomocí účetního systému zachycují ekonomické jednoty členění jednotlivých nákladů podle druhů. Díky účetní osnově a postupům účtování vyplývá popis jednotlivých nákladových druhů. V účetní osnově zobrazujeme náklady v 5. účtové třídě. Základní členění nákladů pomocí účetnictví:

- provozní náklady související výlučně s pravidelně se opakující podnikovou činností,
- finanční náklady zaznamenávající náklady spjaté s finančními operacemi.

Poslední skupinou byly mimořádné náklady, které se po novelizaci zákona o účetnictví transformují z mimořádných nákladů na změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. [2]

V účtové osnově se zachycují provozní náklady do skupin:

- 50 - Spotřebované nákupy,
- 51 - Služby,
- 52 - Osobní náklady,
- 53 - Daně a poplatky,
- 54 - Jiné provozní náklady,
- 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti,
- 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

A finanční náklady se zachycují do skupin:

- 56 - Finanční náklady,
- 57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti.

Pro podnik je velmi výhodné využívat v rámci syntetických účtů analytickou evidenci, pomocí níž lze podrobně členit konkrétní účty. V průběhu zdaňovacího období lze analytické účty vytvářet a doplňovat do účtového rozvrhu. Nejobvyklejší tvoření této evidence je přidání tří čísel za vybraný syntetický účet. Například 501001 - Kancelářské potřeby, 501002 - Čistící prostředky či 501003 - Reklamní předměty.

Vstupující nákladové druhy mají tři typické vlastnosti:

- z hlediska zobrazení se jedná o prvotní náklady, na tyto náklady se zaměřujeme ve chvíli vstupu do podniku,

- patří do skupiny externích nákladů, jenž vznikají spotřebou, prací a služeb jiných subjektů,
- náklady nelze rozlišit na jednodušší složky, z kterých se skládají. [8]

Hlavní význam druhového členění nákladů spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopné tyto zdroje poskytovat. Pomocí tohoto členění odpovíme na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit základní ekonomické zdroje, aby byla zajištěna výroba. Druhové členění pomáhá tyto otázky řešit, protože je podkladem pro zjištění potřeby zdrojů samotného podniku a poskytovanými zdroji z vnějšího okolí. [8]

3.2.2 Účelové členění nákladů

Klasifikace nákladů ve vztahu k účelu jejich vynaložení je pro zajištění efektivního nákladového řízení zásadní. V podniku je primárním cílem určit zda se náklady překračují nebo spoří. Záleží na jednotlivém manažerském rozhodnutí, jak široce bude probíhat strukturalizace účelového členění a v kolika úrovních. V první fázi se náklady rozčlení do relativně širokých okruhů na náklady hlavní výroby, náklady pomocné výroby, náklady vedlejší výroby a náklady přidružených činností. Univerzální pravidlo identifikace vzniku nákladů je určení věcného nositele, který náklad vyvolal. [2, 8]

Z hlediska kontroly hospodárnosti se náklady třídí na technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení.

Náklady technologické jsou bezprostředně vyvolány technologickým postupem výroby nebo musí s tímto postupem účelově souviset. Nejběžnější technologický náklad je spotřeba základního materiálu, kdy ukázkovým příkladem je spotřeba látky určité kvality na ušití jednoho kusu polštáře.

Náklady na obsluhu a řízení, jak již napovídá samotný název, jsou náklady vynaložené za účelem vytvoření, zajištění a udržení doprovodných činností technologického postupu. Za příklad lze považovat mzdu mistra či náklady na osvětlení dílny. Jedná se především o náklady všech obslužných činností.

V praxi se toto členění na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení často nevyužívá. Příčinou je omezená využitelnost ve vztahu ke kalkulaci jednotky výkonu a také náročnosti určení jednotlivých nákladových položek. Na

druhé straně nachází využití pro určení nákladů ve vztahu k jednotce prováděného výkonu. Do této kategorie patří náklady jednicové a režijní. [13]

Náklady jednicové tvoří část technologických nákladů souvisejících s technologickým postupem a jsou bezprostředně přiřazeny k právě vyráběnému výrobku, tedy souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu.

Naopak náklady režijní obsahují náklady na obsluhu a řízení a také část technologických výkonů nesouvisející s jednotkou výkonu. Ovšem tyto náklady nelze jednoduchým způsobem určit k jednotce výkonu. [8, 13]

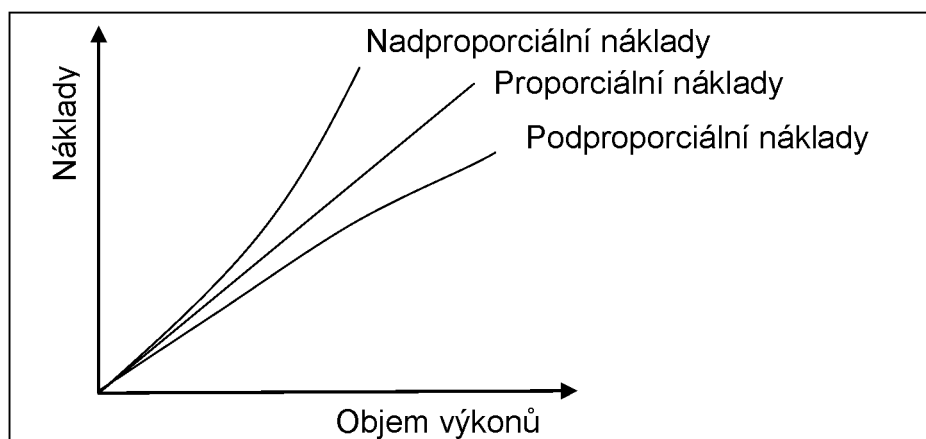
3.2.3 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Největší rozvoj a zároveň využití členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů je datováno okolo dvacátých let 20. století, kdy toto členění přechází z klasicky orientovaného nákladového účetnictví na účetnictví manažerské. Nákladové účetnictví kladlo otázky do minulosti, přičemž manažerské účetnictví zprostředkovává informace i o alternativách budoucího vývoje. Díky tomuto vývoji bývá členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů považováno za specifický nástroj manažerského účetnictví. [8,12]

Pomocí tohoto členění zkoumáme vývoj nákladů při různém objemu výkonů. Nejvíce se využívá členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů v oblastech kontroly hospodárnosti vynaložených nákladů, tvorby kalkulací, při plánování závislých či nezávislých nákladů na objemu výkonů nebo v rozhodovacích úlohách pomocí níž zjišťujeme vliv změny objemu výkonů na výši nákladů a výnosů. V rámci této klasifikace náklady dělíme do 3 skupin a to jmenovitě na variabilní náklady, fixní náklady a smíšené náklady. [11]

O variabilních nákladech je možno hovořit, jako o nákladech, jejichž výše se s objemem výkonu mění. Typickou částí variabilních nákladů jsou tzv. proporcionální náklady, které se mění úměrně s objemem výkonů a jejich nejznámějším příkladem je spotřeba přímého materiálu nebo úkolová mzda dělníků. Samozřejmě se vyskytují případy, kdy náklady rostou pomaleji nebo rychleji než objem výkonů. Náklady rostoucí pomaleji než objem výkonu se nazývají podproporcionální náklady, jejichž ukázkou je oprava a udržování strojů. Naopak naproporcionální náklady nazýváme takové náklady, které rostou rychleji než objem výkonů, charakteristickou ukázkou jsou mzdy za přesčasovou práci (viz graf 3.1). [12]

Graf 3.1 Průběh celkových variabilních nákladů

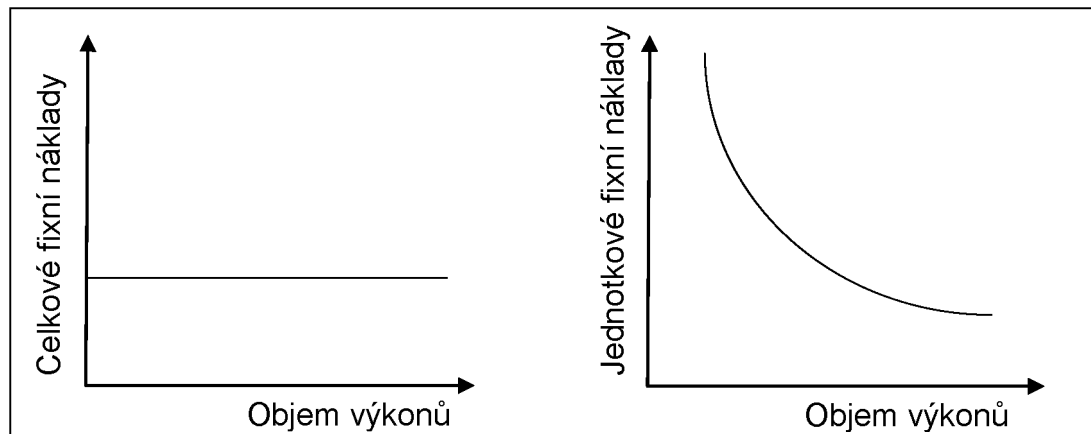


Zdroj: [8] - vlastní zpracování

Fixní náklady se na rozdíl od variabilních nákladů s rostoucím objemem výkonu nemění. Obvykle jde o náklady určené k zajištění výrobního procesu, které vznikají, i když se nic nevyrábí. Podstatná část nákladů je spojena se zahájením činnosti podniku, kdy je typickým příkladem koupě dlouhodobého majetku nebo dopravního prostředku. Fixní náklady lze rozřadit do dvou podskupin podle jejich vztahu ke změně v objemu výkonů. [2, 8]

První podskupina zahrnuje tzv. umrtvené (utopené) fixní náklady, jejichž celkovou výši nelze ovlivnit v průběhu sledovaného období. Jedná se především o náklady vznikající před zahájením podnikatelské činnosti. Jedinou možností jak tyto náklady ovlivnit je pomocí protichůdného investičního rozhodnutí, jako je například prodej budovy. Typické pro celkové fixní náklady je jejich konstantnost, tedy zůstávají po celou dobu různých výkonů stejné, kdežto fixní náklady připadající na jednotku se s růstem výkonů snižují (viz graf 3.2). [2, 8]

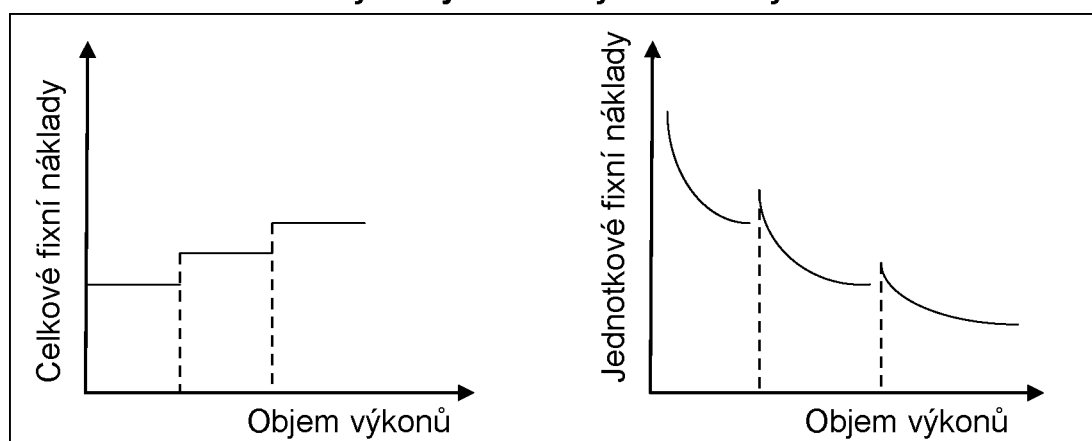
Graf 3.2 Průběh celkových a jednotkových fixních nákladů



Zdroj:[9] - vlastní zpracování

Do druhé podskupiny patří vyhnutelné fixní náklady vznikající kvůli zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Nemusí být nutně spojeny s investičním rozhodnutím, ale jsou spjaté s využitím vytvořené kapacity. Díky tomu můžeme pomocí snížení kapacity náklady omezit. Charakteristické pro vyhnutelné náklady je blízká časová souvislost s výdaji potřebnými na jejich úhradu. V případě překročení výrobní kapacity se náklady mění najednou a to skokově. Důležitý faktor zajišťující hospodárnost fixních nákladů je nemožnost ovlivnit celkovou výši nákladů v průběhu výrobního procesu. Tento fakt samozřejmě vede k požadavkům maximálního využití kapacity při daných nákladech. Část fixních nákladů na jednotku výkonu se bude snižovat, když bude růst objem prováděných výkonů. Tato skutečnost je označována jako degrese fixních nákladů (viz graf 3.3). [2, 8]

Graf 3.3 Průběh celkových a jednotkových skokových fixních nákladů



Zdroj: [2] - vlastní zpracování

V praxi je velmi obtížné rozdělit některé druhy nákladů na čistě variabilní nebo fixní, jednoduše řečeno tyto náklady mají nesourodý charakter a proto lze uvést třetí skupinu smíšené náklady. Příkladem smíšeného nákladu je, náklad zajišťující spotřebu energie na osvětlení provozovny a vytápění mající charakter fixních, oproti nákladům proporcionálním, které souvisejí se spotřebou energie při zachování plynulosti výroby. [12]

Finanční ani vnitropodnikové účetnictví neeviduje zvlášť výši obou těchto složek a tak pro stanovení fixních a variabilních nákladů využívá metody modelování nákladových funkcí. [2]

3.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je ve své podstatě značně podobné účelovému členění. Dokonce v některých situacích jsou jednicové a režijní náklady zaměňovány s kalkulačními náklady. Účelové členění nákladů se zaměřuje na jednici výkonu, kdežto kalkulační členění se vztahuje na náklady konkrétního druhu výkonu, toto je jeden z hlavních rozdílů mezi těmito dvěma klasifikacemi. Pomocí této klasifikace se snažíme odpovědět na otázku, jaký je příčinný vztah nákladů k druhu kalkulovaného výkonu nebo jak přiřazovat náklad druhu výkonu. Náklady jsou děleny na přímé a nepřímé.

Přímé náklady můžeme jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu druhu výkonu. Ukázkový příklad může být náklad na jednicový materiál nebo odpisy jednoúčelového stroje.

Naproti tomu nepřímé náklady se nevážou k jednomu druhu výkonu, jako to bylo u přímých nákladů, ale zajišťují průběh celého procesu podniku v širších souvislostech. Ukázkou mohou být náklady na pronájem haly, mzdy údržbářů, náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky. [8, 12]

3.2.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Rozhodovací úlohy vycházejí ze změn týkající se výrobního procesu a z tohoto důvodu musíme oddělit náklady, které jsou touto změnou ovlivněny. Jakákoliv změna má za následek narušení současného vztahu a uspořádání mezi jednotlivými náklady a výkony. Rozhodování je vždy orientováno na budoucí činnost a její průběh. [2]

Relevantní náklady jsou definovány jako budoucí náklady, které souvisí s daným rozhodnutím a jejichž odlišnost spočívá pouze v různých alternativách. Stanovení relevantních nákladů se vždy vztahuje k přesně určené alternativě rozhodnutí, při jakékoliv změně a jiné alternativě se může stejný druh nákladů jevit jako náklad irelevantní. Odlišné jsou náklady irelevantní, které setrvávají nezměněné i přestože jsou rozhodnutí různá, eventuálně jsou ve všech alternativách identické. [11]

Nejdůležitější při evidenci relevantních nákladů je vyjádřit rozdíl mezi různými alternativami, které jsou předmětem rozhodování. Porovnání lepší a horší varianty je možno provést pomocí rozdílových položek relevantních nákladů, kdy vzniknou dvě možné alternativy.

První alternativa jsou tzv. rozdílové náklady, které znázorňují rozdíl nákladů před schválením rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů. Vzniklé rozdílové veličiny se stávají ukazatelem pro hodnocení v případech nepřetržitého zavádění změn, kdy jsou alternativy nahrazovány jedna za druhou.

Přírůstkové náklady, které mohou být druhou alternativou, jsou velmi významné z hlediska hodnocení ekonomických procesů a rozhodování. Vznik a přírůstek těchto nákladů je způsoben pouze přírůstkem objemu výkonů. Tyto náklady poskytují možnost provádět hodnocení průběhu příslušných procesů a aktivit v jejich nepřetržitosti. [2, 11]

3.2.6 Výrobní faktory jako princip uspořádání

Pomocí makroekonomie, což je nauka o národním hospodářství, jsou rozeznány základní výrobní faktory, mezi které se řadí práce, půda a kapitál. V nauce o podnikovém hospodářství lze rozlišit pracovní a provozní prostředky, lidskou práci, materiál a tzv. dispozitivní faktory zahrnující kontrolu, řízení, organizaci a vedení. Informace patří mezi čtvrtou značně frekventovanou veličinu, jejíž praktická znalost je stále častěji zdůrazňována. Klasifikace nákladů podle výrobních faktorů má význam zejména pro mezipodnikové srovnání. Náklady je možno uspořádat do několika kategorií.

Do pracovních a provozních prostředků zahrnujeme odpisy, technickou údržbu, provozní náklady obsahující základní poplatky nebo také spotřebu energií, náklady na nářadí, náklady na kancelářský materiál, náklady na nájemné a leasing, úroky nebo náklady na provozní daně, kam spadá například daň silniční.

Mezi materiál jsou zařazeny suroviny a pomocné materiály, náklady použitých příslušných polotovarů nebo dílů připravených k zakomponování a náklady na obalový materiál. [9]

Lidská práce obsahuje mzdy, platy a s tím spojené různé vedlejší mzdové náklady, zákonné a dobrovolné sociální náklady, náklady vznikající externími výkony na právní ochranu či poradenství, náklady na ostatní externí výkony.

Dispozitivní faktory zahrnují náklady na platy vedoucích nebo řídicích pracovníků včetně vedlejších nákladů, odborné výkony vedoucích pracovníků, kde příkladem mohou být výdaje na reprezentaci nebo náklady na firemní byt.

Zahrneme-li informace, jako čtvrtý faktor, můžeme hovořit o nákladech na informace ve výrobní oblasti, jako jsou patenty a licence, výrobní postupy, inženýrské

služby ve výrobní oblasti a další. Informace v administrativní oblasti může být elektronické zpracování dat, pracovní či finanční poradenství, členství ve sdruženích. Informace v oblasti prodeje obsahují průzkumy a analýzu trhu, poradenství v odbytu nebo reklamě posledním nákladem je informace v personální oblasti ty zahrnují náklady plynoucí z rotace pracovníků, náklady na odbornou literaturu. [9]

3.3 Metody klasifikace výnosů

Stejně důležité jako členění nákladů je samozřejmě i členění výnosů. Klasifikace výnosů je využívána v mnoha oblastech. Příkladem je zjištění skutečného výsledku hospodaření, při tvorbě podnikového rozpočtu, při tvorbě cenové kalkulace nebo při hodnocení variant investičních záměrů. Pro výnosy můžeme použít obdobné členění, jako u nákladů.

Druhové členění výnosů

Výnosy se v účtovém rozvrhu evidují v 6. účtové třídě. Pomocí účetní evidence výnosy členíme na:

- provozní výnosy, které zahrnují výnosy z provozní činnosti a v účtovém rozvrhu jsou zahrnuty ve skupinách 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží a 64 - Jiné provozní výnosy,
- finanční výnosy zahrnují výnosy z finanční činnosti a jsou evidovány v účtovém rozvrhu ve skupině 69 - Finanční výnosy.

Poslední možná skupina byly mimořádné výnosy, které ale po novelizaci zákona o účetnictví byly zrušeny.

Účelové členění výnosů

V rámci tohoto členění rozlišujeme výnosy jednicové a režijní. Jednicový výnos je definován jako výnos z prodeje výkonů, který je předmětem hlavní činnosti podniku, tedy jde o výnos vznikající s každým prodaným výkonem. Režijní výnosy vznikají prodejem nepotřebného materiálu či výrobního zařízení, jde tedy o výnosy vznikající v podniku jiným způsobem. [11]

Členění výnosů z hlediska potřeb rozhodování

Tak jako náklady lze i výnosy členit na relevantní a irelevantní, kdy výklad je obdobný jako v kapitole 3.2.5.

Členění výnosů ve vztahu ke změně objemu prováděných výkonů

V této kategorii mluvíme o variabilních výnosech, které závisí na objemu prodaných výkonů. Proporcionálně se vyvíjí výnosy při stálé ceně v krátkodobém období, neproporcionální jsou výnosy vznikající díky slevám nebo snížení rabatů. Do této kategorie zahrnujeme také fixní výnosy, které nezávisí na počtu prodaných výkonů, jsou označovány jako výnosy paušální, příkladem může být stálá mzda. Smíšený výnos je obdobný, jako smíšený náklad tedy jde o výnos, který má charakter z části fixní a z části variabilní. [11]

3.4 Krátkodobé rozhodování se znalostí nákladů a výnosů

V každém podniku je v současnosti využíváno různorodých technik rozhodování. Většina těchto rozhodovacích technik využívaných v podnikovém řízení je založena na srovnávání výnosů, nákladů a zisku. Samozřejmě toto není jediná možnost. V praxi se také používají techniky založené na porovnání rozdílů mezi peněžními příjmy a výdaji. Pro použití těchto technik platí jednoduchá úvaha a to jestli přijetí alternativy povede ke zvýšení peněžních prostředků. Pokud je tato podmínka splněna přijetí této alternativy je pro podnik výhodnější než přijetí jiné alternativy. [11]

Rozhodovací techniky mají dvě základní kategorie. První kategorie obsahuje techniky uplatňované pro krátkodobé rozhodnutí a druhá kategorie zahrnuje techniky uplatňované pro dlouhodobé rozhodnutí.

Do technik využívaných pro krátkodobá rozhodnutí se řadí rozhodnutí prováděná převážně vedoucími pracovníky, přičemž rozhodnutí jsou uskutečněna během krátké doby a jejichž důsledky se projeví během jednoho nebo dvou let. Příkladem krátkodobého rozhodnutí může být otázka, zda objem výroby zvýšit nebo naopak snížit. Všechna krátkodobá rozhodnutí musíme srovnávat a zjišťovat rozdíly mezi jednotlivými alternativami, jelikož rozhodnutí mají opakovatelnou povahu. Díky skutečnosti, že rozhodnutí mají opakovatelnou povahu, je vyvinuto několik technik, které jim napomáhají. Do těchto technik se zahrnuje analýza bodu zvratu, kalkulace variabilních nákladů a výpočet čistého peněžního přínosu. [2]

Dlouhodobá rozhodnutí jsou spojena s delším časovým horizontem a díky tomu jsou účinky realizovaných rozhodnutí projevené v dlouhé časové ose. Mezi typickým příkladem dlouhodobého rozhodnutí patří investice. Tyto rozhodnutí jsou spojena s vkládáním peněžních prostředků, jejímž důsledkem je změna stávající

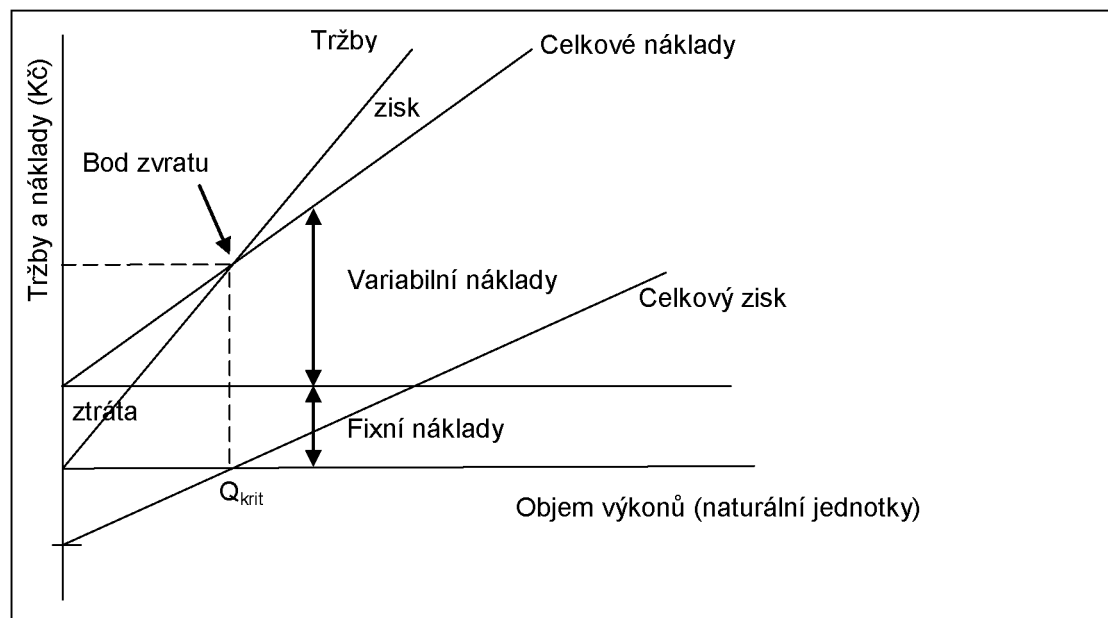
kapacity nebo předmětu činnosti podnikání. Mezi techniky využívané pro dlouhodobá rozhodnutí zahrnujeme rentabilitu vloženého kapitálu, průměrnou výnosnost vložených prostředků, dobu návratnosti vložených prostředků a techniku tzv. diskontovaného peněžního toku. [11]

3.4.1 Analýza bodu zvratu

Jakou úroveň výkonů musí podnik zajistit, aby došlo k úhradě celkových nákladů? Tuto otázku si pokládá spousta manažerů a snaží se na ni odpovědět. Díky analýze bodu zvratu, která se zabývá rozbořem tržeb, nákladů a zisku lze na tuto základní otázku odpovědět. Bod zvratu je tedy takový objem výkonů, při kterém se celkové tržby rovnají celkovým nákladům a v tomto bodě není tvořen zisk ani ztráta. Bod zvratu lze nazvat i jako mrtvolný bod či nulový bod. Základním kritériem, ze kterého vychází tato rozhodovací technika je členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů, kdy problematika této klasifikace je rozebrána v kapitole 3.2.3. [11]

Nejběžnější způsob, jak provést analýzu bodu zvratu je pomocí grafického znázornění (viz graf 3.4).

Graf 3.4 Grafické znázornění bodu zvratu



Zdroj: [11] - vlastní zpracování

Z grafického znázornění je jasné patrné, že bodu zvratu je dosaženo tehdy, když se celkové tržby rovnají celkovým nákladům. [2]

4 Praktické využití informací manažerského účetnictví

Uvedená data, která jsou použita v kapitole č. 4 v bakalářské práci poskytnula společnost KEN KOVO, s.r.o., jejichž zkratka KEN znamená Kovo Expres Na míru. V bakalářské práci je respektován požadavek podniku a výchozí data jsou mírně pozměněna, ale tak, aby si zachovala vypovídací hodnotu.

4.1 Vznik společnosti KEN KOVO, s.r.o.

Majitel společnosti KEN KOVO, s.r.o. (dále jen „společnost“) díky svému předchozímu zaměstnání zjistil tehdejší mezeru na trhu a chopil se své příležitosti. Takto jednoduše může začít příběh založení společnosti KEN KOVO, s.r.o. Na počátku je pouze jeden tvrdě pracující zaměstnanec na pozici vedoucího v železárnách. V té době podniky nabízely zakázky pouze ve velkých odběrech a nebylo možno nakoupit například 2 kusy trubek na opravu vodovodu v koupelně. Tímhle způsobem podnikaly i železárny ve Veselí nad Moravou. Právě, díky vlastní zkušenosti z profese rozpoznal Ing. Zdeněk Žižlavský příležitost a začal podnikat. Nejdříve současně se svým zaměstnáním založil v roce 1991 firmu a to pouze jako fyzická osoba.

Prvotní orientace firmy byla na jednotlivce a na jejich individuální potřeby, jako je například úprava rozvodu plynu či připevnění topení a další související hutní materiál zejména se zaměřením na domácnost. Po 3 letech soustavného zaměstnání a podnikání přichází zlom a zjištění, že podnikání vynáší více peněžních prostředků. Od této doby se již Ing. Zdeněk Žižlavský naplno věnuje podnikání. Původně byla vybudována pouze prodejna s přiléhajícím skladem. Díky velkému tlaku okolí a stále narůstající poptávce po hutním materiálu došlo k založení společnosti KEN KOVO, s.r.o. a to v roce 2004. Původní prodejna zajišťuje maloobchodní poptávku. Velkoobchodní dodávky a služby převzal nově zřízený velkoobchod a sklad. [14]

4.2 Charakteristika společnosti

Společnosti pod zkratkou s.r.o. se pohybuje na trhu 13 let. Jedná se o společnost s ručením omezeným, jejíž základní kapitál činí 200 000 Kč. Pro uhrazení základního kapitálu se nevydali žádné kmenové listy, je zde pouze základní druh

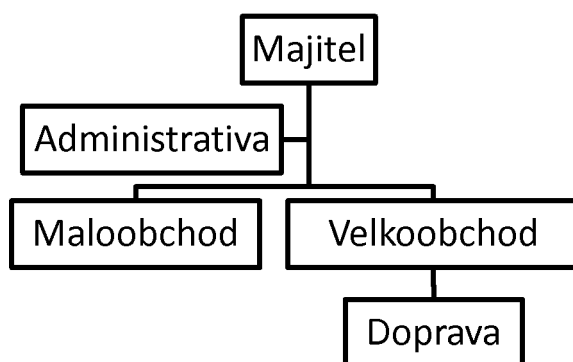
podílu, který byl v plné výši splacen majitelem Ing. Zdeňkem Žižlavským, jenž je současně i jednatelem společnosti.

Základní identifikační údaje:

- datum zápisu: 7. dubna 2004,
- spisová značka: C 45384 vedená u Krajského soudu v Brně,
- obchodní firma: KEN KOVO, s.r.o.,
- sídlo: Veselí nad Moravou, Zarazická 54, PSČ 69801,
- identifikační číslo: 26922771. [15]

Společnost od svého vzniku prošla značnými organizačními změnami a v důsledku těchto změn nebyla dodnes vytvořena organizační struktura. Jelikož se jedná o poněkud malou společnost, její organizační struktura není nijak rozsáhlá. Na základě dotazování a osobních setkání s majitelem autorka bakalářské práce vytvořila pro společnosti organizační schéma. Jedná se o hierarchické uspořádání, kdy veškerou rozhodovací pravomocí disponuje majitel společnosti. Zajišťuje vedení společnosti, schvaluje velkoobchodní zakázky s případnými množstevními slevami a rozhoduje o budoucích investicích. Úsek administrativy je zaměřen na vedení účetnictví, personální otázky a péči o zákazníky. Maloobchod obstarává podnikovou prodejnu, jehož hlavním úkolem je prodej zboží konečnému zákazníkovi. Velkoobchod je určený výhradně pro prodej velkokapacitních zakázek. V poslední řadě úsek doprava zajišťuje dopravu pro velkoobchod a dovoz zboží od dodavatelů (viz schéma 4.1).

Schéma 4.1 Organizační schéma společnosti KEN KOVO, s.r.o.



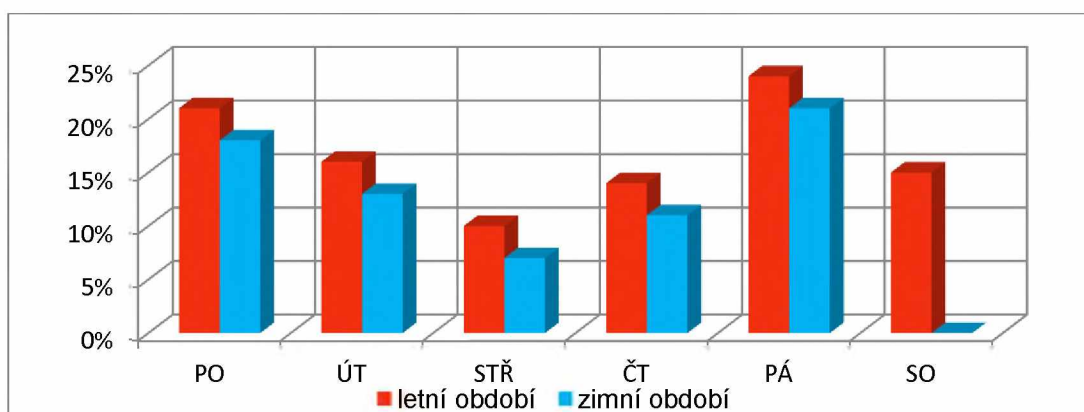
Zdroj: vlastní zpracování

Jak již bylo řečeno maloobchod je určen pro běžné zákazníky, kteří hledají hutní materiál pro domácí použití, a tudíž neodebírají velké množství materiálu. Maloobchod existuje pod prodejnou, která se nachází ve Veselí nad Moravou,

Zarazická 54. Kromě prodejny, která je na této adrese, zde sídlí i administrativní úsek a kancelář majitele. Prodejna je vybavena specializovaným poradenstvím pro zákazníky a kotoučovou pilou na kov. Zákazník si může nechat nařezat zakoupené zboží bezplatně do 10 řezů, každý další řez je již zpoplatněn. Pro zboží zakoupené u jiného prodejce je zpoplatněný už 1 řez. Prodejna je uzpůsobená pro domácí kutily, kteří zvládnou udělat spoustu práce sami a jedině, co potřebují, je zakoupit zboží a příslušenství k němu. Jedním z mnoha příkladů může být koupě trubek (základního zboží) na vytvoření fotbalových branek, zároveň i koupě kotouče do pily, vrtáků, šroubů či matek (příslušenství). Samozřejmě, že veškerý sortiment nabízený v prodejně nekončí trubkami či matkami, je zde spousta dalšího zboží jako fitinky, vodovodní baterie, elektrody či dráty do svářečského agregátu, kukly, hřebíky, panty, hmoždinky a mnoho dalšího. Zákazníci zde najdou také různé ruční nářadí (kleště, kladivo). Z důvodu poskytování záruky se majitel rozhodl nezařazovat elektrické ruční nářadí do svého sortimentu.

Otevírací doba prodejny je od pondělí do pátku od 7:30 hodin do 16:30 hodin a v letním období se prodlužuje otevírací doba i na sobotu od 8 hodin do 11 hodin. V grafu 4.1 lze pozorovat vývoj celkových týdenních tržeb v procentech v jednotlivých dnech v závislosti na zimním či letním období. Celkové týdenní tržby v prodejně bývají okolo 11 500 Kč za týden. Přičemž velký vliv na týdenní tržby má počasí a roční období. V letních měsících jsou nejvyšší týdenní tržby, přičemž pondělí a pátek zaujímá 45 % na celkových tržbách, což představuje skoro polovinu týdenních tržeb. Je to dáno hlavně tím, že v pondělí chodí do prodejny dělníci z okolí, kteří v pověření vedoucího pracovníka nakupují zboží na různé stavby a pátek je převážně zaměřený na domácí kutily, jenž kupují zboží pro domácí použití. Největší propad tržeb je v polovině týdne tedy ve středu, jelikož jsou všechny práce na stavbách v plném proudu a není potřeba nakupovat nové zboží. Od středy do pátku mají tržby již narůstající tendenci, protože přichází vlna zákazníků zaměřených na domácí využití hutního materiálu. Sobota s 15 % pouze doplňuje otevírací dobu a to výhradně v letních měsících. V zimním období týdenní tržby poklesnou přibližně o 30 %, v korunách se jedná pouze o 8 050 Kč za týden. Pokles tržeb způsobuje roční období přesněji zima. Vývoj týdenních tržeb lze popsat obdobně jako u letního období. Výjimkou zde tvoří sobota, kdy je zavřeno.

Graf 4.1 Vývoj týdenních tržeb v procentech



Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Jak je vidět z grafu 4.1 jsou týdenní tržby ve středu velmi nízké. Po přepočtení na koruny ve středu vydělává prodejna přibližně 460 Kč. Náklady na provoz prodejny přitom činí denně 1283 Kč. Provoz prodejny maloobchodu je v dlouhodobém horizontu uprostřed týdne nerentabilní. Doporučením by bylo zavření prodejny maloobchodu ve středu a v tuto dobu převést tohoto zaměstnance do velkoobchodu. Skladník a řidič v jedné osobě z velkoobchodu, by v této době navážel nové zboží. Nespornou výhodou by bylo pro společnost šetření peněžních zdrojů, jelikož by odpadlo najímání externích dopravců a brigádníků do velkoobchodu. Ve výše uvedené době společnost může rozšířit nabídku o přepravní služby. Dále autorka navrhuje z důvodů výrazného snížení tržeb v zimním období, provést detailní monitoring prodeje v jednotlivých hodinách a na základě zjištěných údajů provést případnou úpravu otevírací doby. V rámci vyšších tržeb by společnost měla uvažovat o lepší propagaci a lépe reagovat na aktuální poptávku trhu v oblasti nabízeného sortimentu zboží. Nezbytnou součástí je i zlepšení komunikace mezi majitelem a zaměstnanci. Majitel společnosti by měl alespoň zvážit návrhy na zvýšení prodeje od svých podřízených a nenechávat společnost uvíznout ve vyjetých kolejích bez naděje na změnu.

Velkoobchod je zřízený pouze v podobě skladu a je zaměřen na velké zakázky, kdy odebírané množství se pohybuje v tunách. Tento sklad se nachází v Hroznové Lhotě, která je od prodejny vzdálená přibližně 8 km (viz obrázek 4.1). Na rozdíl od maloobchodu má velkoobchod stálou otevírací dobu, která se nemění a to od pondělí od 7 hodin do pátku do 15 hodin. Ve skladu se trvale nachází kolem 600 tun trubek, profilů a ocelí. Velkoobchod velmi pružně a rychle reaguje na individuální poptávku a to pomocí internetových stránek společnosti www.kovoexpres.cz. Zde

stačí pouze jednoduše kliknout na odkaz rychlá poptávka a vyplnit základní formulář. V případě, že odběratel nebude chtít svou poptávku uskutečnit přes internetové stránky, může přijít do místa prodejny a osobně si objednat velikost, jakost a podmínky dodávky. Díky získanému certifikátu ČSN EN ISO 9001:2001 firma může uskutečňovat dodávky do automobilového průmyslu a jiných oborů, kde se kladou vysoké nároky na řízení jakosti. Certifikát zaručuje společnosti možnost vyhovět i velmi náročným zákazníkům, zvýšení důvěryhodnosti, efektivnější řízení či navyšování tržeb nebo možnost účastnit se výběrových řízení zakázek pro státní správu. [14]

Obrázek 4.1 Zobrazení vzdálenosti maloobchodu a velkoobchodu



Zdroj: vlastní zpracování

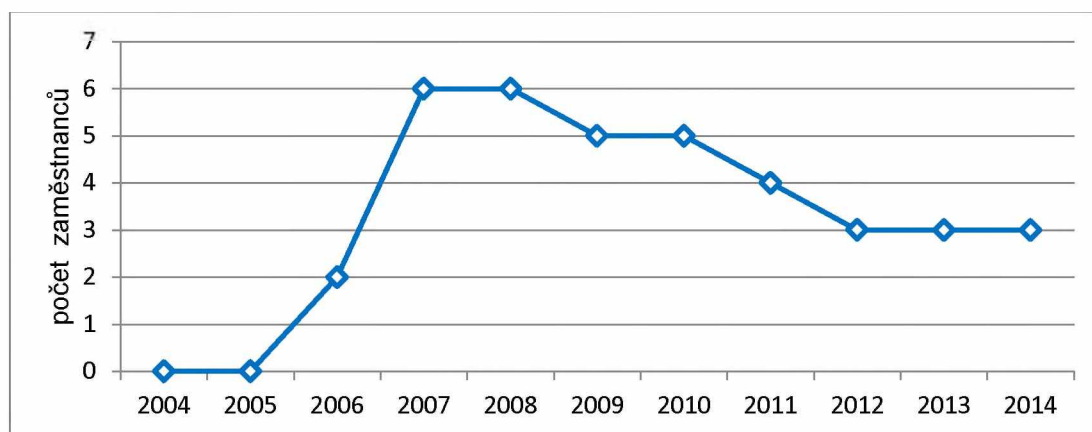
Zaměstnanci

V současné době společnost zaměstnává 3 osoby na plný úvazek. Prvním zaměstnancem je skladník a zároveň i řidič ve velkoobchodu, dalším zaměstnancem je prodavačka v maloobchodu a poslední zaměstnanec je administrativní pracovník. Společnost dává přednost zaměstnancům z okolí podniku a to hlavně kvůli možné časové flexibilitě. V takto malém počtu zaměstnanců vyvstane jedna základní otázka. Co když někdo onemocní a dostane nemocenskou, jak bude společnost fungovat? Na tuto otázku má společnost jasnou odpověď v případě onemocnění prodavačky její pracovní povinnosti zastane majitel společnosti a bude prodávat. Jelikož ve velkoobchodě pracuje jeden zaměstnanec na dvou postech a to jako skladník i řidič byla by doprava řešena najmutím externího dopravce. V případě postu skladníka má společnost velmi dobré kontakty v Hroznové Lhotě a najala by brigádníka respektive důchodce, který tuto práci dříve prováděl. Tento pracovník je využíván v době

návozu zboží jako záskok. Samozřejmě je zde nejhorší scénář a to onemocnění všech zaměstnanců a to je jediná možnost zavřít velkoobchod i maloobchod.

Graf 4.2 znázorňuje vývoj počtu zaměstnanců od roku vzniku společnosti do roku 2014. Rok 2004 a 2005 společnost fungovala pouze na bázi velkoobchodu a neměla žádné zaměstnance, jediným kdo v tomto období pracoval, byl majitel společnosti a jeho žena, jako spolupracující osoba. V roce 2006 se počet zaměstnanců zvýšil o 2 skladníky a to díky zakoupení nového skladu. Roky 2007 a 2008 byly zlomové, co se týká počtu zaměstnanců. V roce 2007 byl založen maloobchod a majitel přijal 2 prodavačky, řidiče a administrativního pracovníka. Rok 2008 se oproti předešlému roku vůbec nezměnil, ale od tohoto roku má graf klesající tendenci a to hlavně díky přehnanému optimismu a najmutí příliš velkého počtu zaměstnanců. Nejdříve v roce 2009 byl propuštěn řidič. V roce 2011 byla propuštěna prodavačka a v nadcházejícím roce 2012 i skladník. Od poloviny roku 2012 se situace stabilizovala a společnost zůstala na třech zaměstnancích.

Graf 4.2 Vývoj počtu zaměstnanců



Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

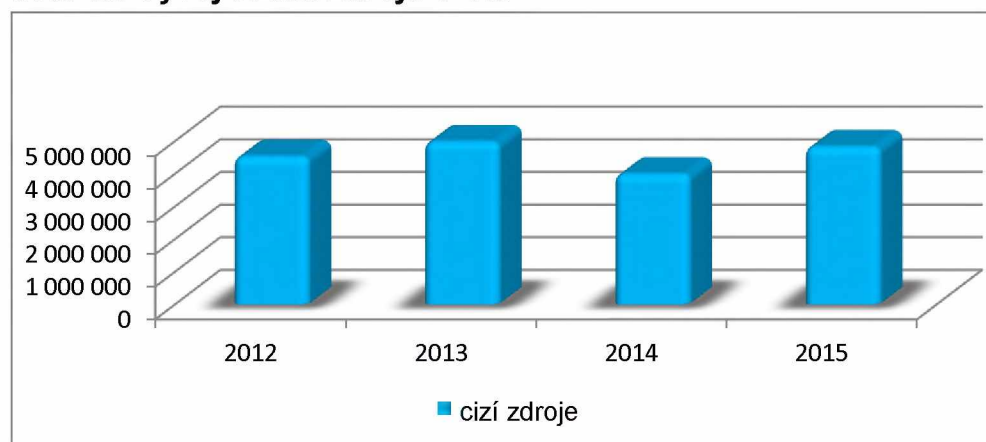
Dle názoru autorky má společnost zajímavě vymyšlenou strategii při absenci zaměstnanců. Z krátkodobého hlediska by tento přístup mohl fungovat, ale z dlouhodobé perspektivy, bude muset společnost tuto záležitost vyřešit. Doporučení by mohlo být najmout jednoho pracovníka na poloviční úvazek, který bude ovládat práci jak v prodejně tak i ve velkoobchodě. Pokud společnost tlačí na snižování mzdových nákladů a nechce zvyšovat počty zaměstnanců, autorka by doporučila upravit pracovní dobu jednotlivých zaměstnanců, pracovní náplň a místo výkonu práce. Ve společnosti jsou zaměstnáni 3 zaměstnanci na plný úvazek (8 hodin). Pracovnice administrativního úseku může zvládat svou práci v rámci polovičního úvazku, jelikož se jedná z účetního pohledu o běžnou rutinu (zaúčtování mezd,

přijatých a vystavených faktur). Další možností je zpracování účetnictví externí firmou. Ušetřené peněžní prostředky by společnost mohla investovat do najmutí nového zaměstnance na poloviční úvazek. Pokud by společnost akceptovala tento návrh, vyřešil by se problematický počet zaměstnanců. K dalšímu snížení mzdových nákladů by došlo úpravou již zmiňované otevírací doby prodejny maloobchodu v kapitole 4.2.

Cizí zdroje

Do cizích zdrojů jsou zahrnuty závazky k tuzemsku, zaměstnancům, správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám a ostatní závazky. Graf 4.3 zobrazuje zastoupení cizích zdrojů ve společnosti. Tento graf 4.3 střídavě stoupá a střídavě klesá, dalo by se říct, že osciluje okolo hodnoty 4 000 000 Kč. Začínáme rokem 2012, kdy hodnota cizích zdrojů je 4 523 224 Kč, jejichž největší část tvoří závazky k tuzemsku v hodnotě 4 274 349 Kč. Nadcházející rok 2013 oproti roku 2012 se zvýšil zhruba o 400 000 Kč, hlavní příčinou zvýšení množství zásob a tudíž zvýšení závazků vůči tuzemsku. Další rok 2014 klesá na hodnotu 3 988 627 Kč a naopak rok 2015 stoupá na 4 823 900 Kč.

Graf 4.3 Vývoj cizích zdrojů v Kč



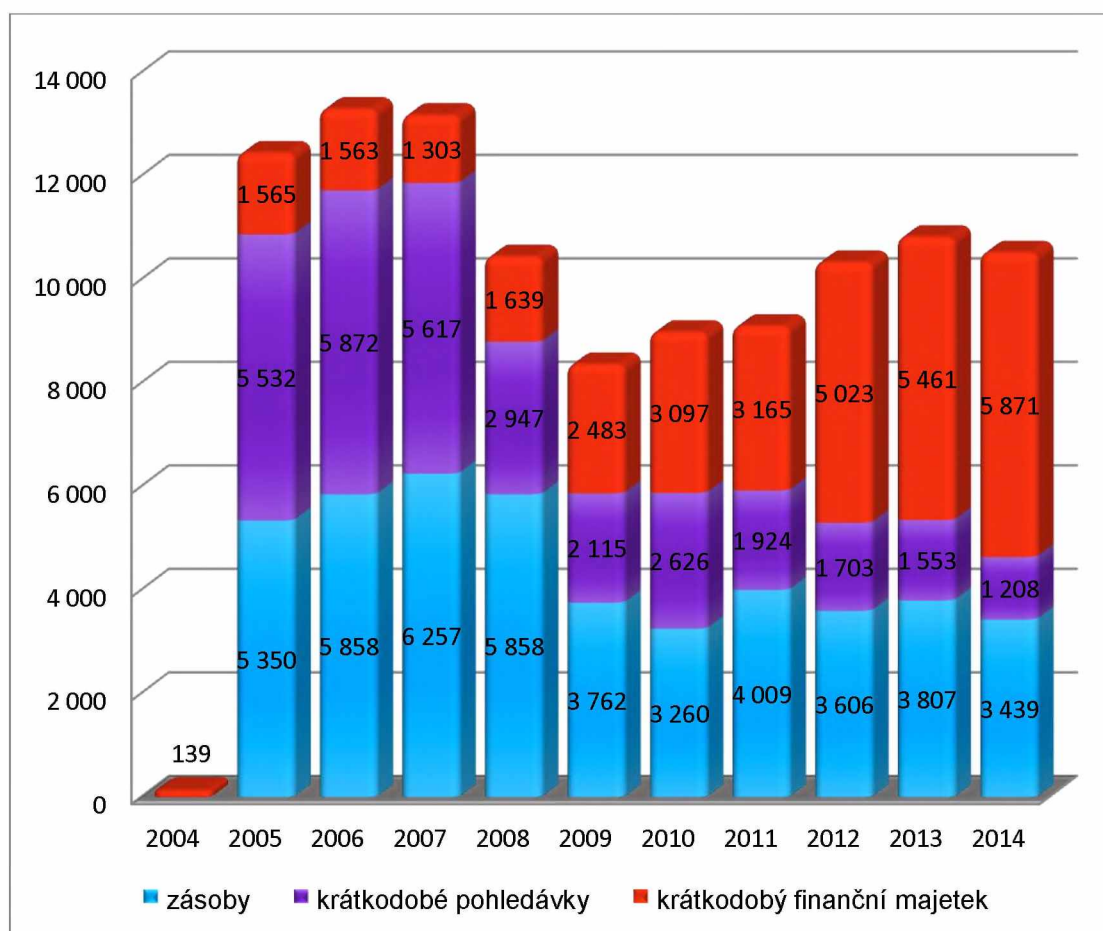
Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Oběžný majetek

Oběžný majetek společnosti se skládá ze zásob, krátkodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku (viz graf 4.4). Graf 4.4 znázorňuje vývoj oběžného majetku v letech 2004 - 2014. Zahajovací rok 2004, kdy společnost vznikla, obsahuje pouze krátkodobý finanční majetek ve výši 139 000 Kč. Následující rok 2005 již obsahuje všechny složky oběžného majetku, jelikož společnost začíná plnohodnotně uskutečňovat ekonomickou činnost. V roce 2006 společnost dosáhla nejvyššího bodu a její oběžný majetek je na pomyslném maximum. Nástup celosvětové

ekonomické krize pocítila i společnost KEN KOVO, s.r.o. v letech 2007 - 2009 má důsledkem ekonomické krize graf klesající tendenci, nejdříve začínají klesat krátkodobé pohledávky a následně i zásoby. Od roku 2010 graf mírně stoupá až do roku 2013. Jednotlivé složky oběžného majetku začínají zpátky narůstat. V roce 2014 byl celkový oběžný matek 10 518 000 Kč což oproti předešlému roku 2013 bylo pouze o 303 000 Kč méně. Snížily se krátkodobé pohledávky a zásoby, ale krátkodobý finanční majetek se zvýšil.

Graf 4.4 Vývoj oběžného majetku v tisících Kč



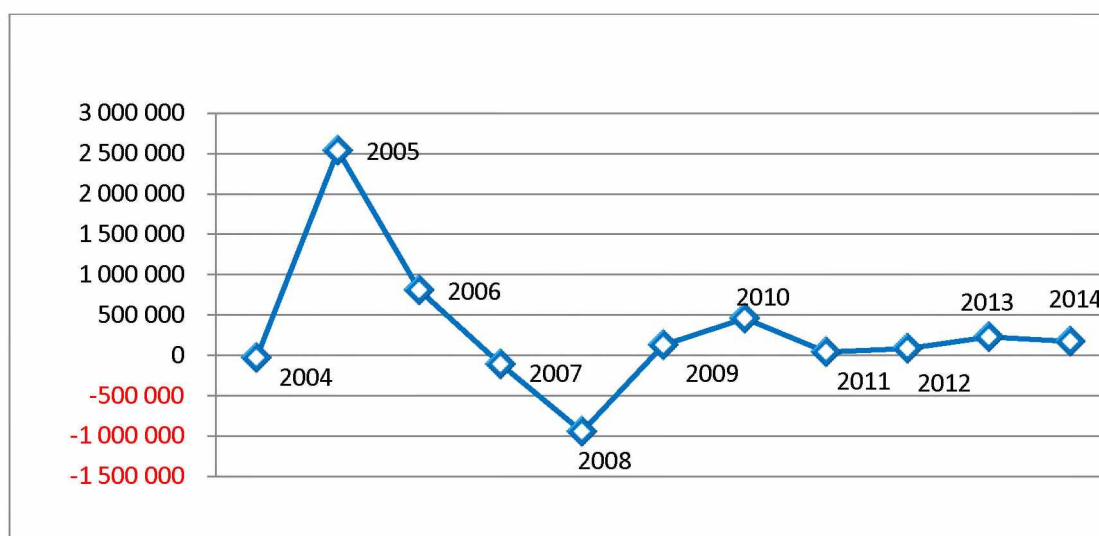
Zdroj: interní materiály - vlastní zpracování

Výsledek hospodaření před zdaněním

Od začátku podnikání je výsledek hospodaření před zdaněním ve společnosti značně proměnlivý. Graf 4.5 znázorňuje vývoj výsledku hospodaření před zdaněním. Počáteční rok 2004 společnost vykazuje mírnou ztrátu 32 000 Kč a to díky zahánění činnosti a zřizovacím nákladům. Rok 2005 zaznamenává velký nárůst a dosahuje zisku 2 533 000 Kč. Hlavními důvody takto obrovského zisku jsou nulové mzdové náklady a minimální konkurence, která se rozvíjí postupem času. Od roku 2005 graf postupuje směrem dolů až k roku 2008, kdy má společnost největší ztráty.

Rok 2006 je sice společnost v zisku 804 000 Kč, ale její propad dolů způsobilo najmutí zaměstnanců a nový finanční záměr, který obsahoval nákup skladu, jenž mělo za důsledek snížení finančních prostředků. Následující rok 2007 se společnost nachází již ve ztrátě 113 000 Kč a ve stejném duchu pokračuje i ztráta do roku 2008, kdy se společnost nachází v největší ztrátě 945 000 Kč. Na těchto ztrátách ve zmiňovaném období měla podíl blížící se ekonomická krize, následovaná odlivem některých významných odběratelů. Propad celkového výdělku byl umocněn pozdní reakcí na vývoj trhu a vysokou zaměstnaností ve společnosti. Po 3 letech, co výsledek hospodaření před zdaněním klesal, přichází rok 2009 a společnost se dostává z velké ztráty do zisku 128 000 Kč. Společnost konečně začala pružněji reagovat na poptávku a nově zavedený maloobchod se uchytil na trhu a začíná být v podvědomý nových zákazníků. Nadcházející rok 2010 sebou přináší nárůst zisku na 457 000 Kč, jelikož společnost našla nového dodavatele. Po krátkém růstu výsledku hospodaření před zdaněním přichází opět pokles zisku v roce 2011, společnost se sice nedostává do ztráty, ale ani snížení mzdových nákladů nezabránilo klesajícímu zisku, který se zastavil na 38 000 Kč. Následující rok 2012 výsledek hospodaření mírně stoupá až do roku 2013, kdy zisk dosahuje hodnoty 224 000 Kč. Důsledek mírně stoupajícího zisku byla hlavně stabilizace společnosti a upevnění pozice na trhu. V roce 2014 zisk společnosti mírně poklesl a to oproti předchozímu roku o 53 000 Kč, jelikož společnost v tomto roce musela zaplatit vysoké penále za pozdní dodávku zboží.

Graf 4.5 Výsledek hospodaření před zdaněním v Kč



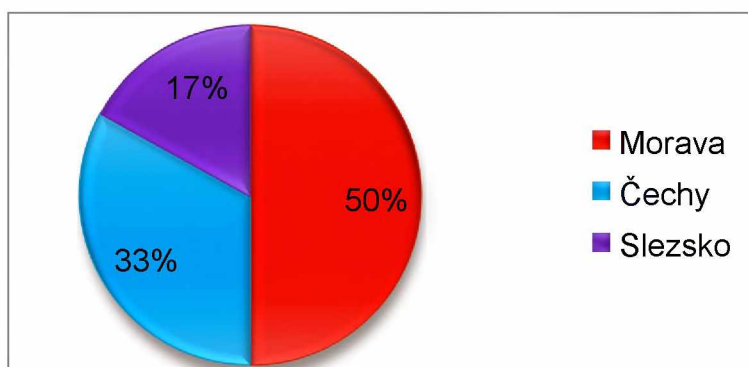
Zdroj: interní materiály - vlastní zpracování

4.2.1 Dodavatelé a odběratelé

Dodavatelé

Společnost si za roky působení na trhu získala 6 hlavních dodavatelů (viz graf 4.6), přičemž polovinu tvoří dodavatelé z Moravy. Tato skutečnost vychází samozřejmě z umístění společnosti, která se nachází na Moravě přesněji ve Veselí nad Moravou. Vlastní vozový park je využíván k přepravě materiálu přímo od jednotlivých dodavatelů. Další významnou skupinou s 33 % tvoří dodavatelé z Čech. Zajímavostí na jednom dodavateli z oblasti Čech je, že zakoupené zboží pochází z Itálie. Společnost KEN KOVO, s.r.o. má s tímto dodavatelem uzavřenou dlouhodobou smlouvu na odebrání zboží, jelikož nabízený materiál je na vysoké jakostní úrovni. Poslední místo zauímají dodavatelé z oblasti Slezska, kde společnost příliš nenakupuje hlavně z důvodu vyšších cen.

Graf 4.6 Procentuální zastoupení dodavatelů



Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

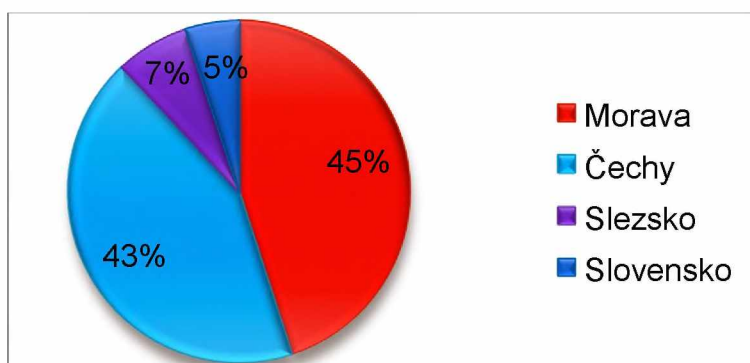
Splatnost faktur, které společnost dostane od dodavatelů má zpravidla 30 denní lhůtu na zaplacení, 90 denní splatnost faktur má pouze sporadicky a to především u dodavatelů spolupracujících od vzniku společnosti.

Odběratelé

V grafu 4.7 je znázorněno zastoupení odběratelů, kdy společnost převážně prodává do České republiky, ale je zde i nepatrné zastoupení ze strany Slovenska. Odběratelé z Moravy se 45 % a odběratelé z Čech se 43 % zauímají přibližně stejnou pozici. Na Moravě má společnost své sídlo a díky tomu je zde známá a zavedená v oblasti hutního materiálu. Naopak v Čechách si společnost po letech trvání teprve nedávno upevnila své místo na trhu. Oblast Slezska je zastoupena 7 %. Hlavním důvodem je vysoká konkurence, která brání větší expanzi do této oblasti. Společnost vyváží zboží, ale pouze v minimálním množství zhruba v 5 % do Slovenska. V tomto případě si odběratelé sami vyhledali společnost KEN KOVO,

s.r.o. a zajistili si dlouhodobou spolupráci. Primárním cílem společnosti není vyvážet zboží do Evropské unie, ale je zatím brána pouze, jako možná oblast s potenciálem.

Graf 4.7 Procentuální zastoupení odběratelů



Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Pokud bychom se zastavili u splatnosti faktur, které společnost nastavuje svým odběratelům, musíme se zaměřit na dlouhodobé odběratele a na krátkodobé či nově přicházející odběratele. Pro každého odběratele společnost nastavuje jiné podmínky. U dlouhodobých odběratelů, kteří tvoří zhruba 30 %, jsou samozřejmě podmínky nastavené výhodněji než u nových odběratelů. S některými společností spolupracuje přes 10 let a poskytuje jim výhody. Do výhod lze zahrnout možnost větší splatnosti faktur, při platbách v hotovosti slevy na zboží či platbu bez záloh na zboží. Pro krátkodobé či nově přicházející odběratele společnost na začátku obchodního vztahu nenabízí nikterak velké výhody. Nejdříve prvním třem zakázkám vystavuje pro forma fakturu, která se vystavuje dříve než účetní doklad (faktura) a není daňově účinná. Po zaplacení zboží odběratelem společnost vystaví fakturu. Velmi často se nastává situace, že odběratelé neplatí včas své závazky. V běžné praxi to znamená zpoždění s placením o 2 - 3 týdny. Aby si společnost zaručila zaplacení od svých odběratelů, nechává část svých zakázek pod faktoringem.

Autorka navrhuje společnosti, provést analýzu a rozdělení odběratelů do tří skupin (Big, Top a Klasik) z důvodu zamezení druhotné platební neschopnosti.

Big: dlouhodobý odběratel s platební disciplínou a kázní podpořenou včasnou úhradou svých závazků. Výhodami pro odběratele tvoří prodloužení doby splatnosti faktur, zrušení platby záloh a množstevní sleva.

Top: dlouhodobý odběratel, u kterého se za poslední dva roky ojediněle vyskytl problém s platební nekázní. Opatření pro společnost je zavedení striktní doby splatnosti faktur 30 dnů, stanovení záloh na 20 % z celkové ceny za odebrané zboží.

Výhody pro odběratele tvoří množstevní sleva, sleva za platby v hotovosti, po dvou letech platební kázně a oboustranné spokojenosti možný přechod do skupiny Big.

Klasik: *nový odběratel. Opatření pro společnost je zavedení striktní doby splatnosti faktur 15 dnů, stanovení záloh na 50 % z celkové ceny za odebrané zboží. Možnými výhodami může být sleva za platby v hotovosti, po půl roce platební kázně a oboustranné spokojenosti možný přechod do skupiny Top, přičemž je nutné zohlednit četnost odebraného zboží.*

Nedílnou součástí je zařazení smluvních pokud a jejich výši určit dle rizika platební morálky dané skupiny zákazníků na 1 %, 3 %, 5%.

4.3 Účetní systém společnosti

Ve společnosti KEN KOVO, s.r.o. se věnuje účetní stránce jedna účetní, která zároveň zvládá celý administrativní úsek. Účetní jednotka účtuje výhradně v jednookruhové účetní soustavě s podrobnou analytickou evidencí. Od svého vzniku se ve společnosti účtovalo pomocí JAPO softwaru, tento systém však vyměnili k 1.1.2017 za účetní software POHODA. JAPO software má pro účetní jednotku oproti POHODĚ samé nevýhody. Cena za údržbu JAPO softwaru za rok vycházela na 12 000 Kč, kdežto u POHODY je cena 5 000 Kč za rok. Jako další negativa JAPO softwaru lze uvést, že funguje pouze na bázi MS - DOS, velmi časté upgrady, nekorespondoval s účetními zákony a nefungoval dle očekávání. Hodnocení nového účetního softwaru POHODY je zatím optimistické, o velkých nevýhodách se nedá mluvit, jelikož tento software využívá účetní jednotka pouze krátce. Pozitivem nového účetního softwaru POHODA je peněžní úspora za údržbu a velmi příjemné uživatelské prostředí. Samotné zaúčtování jednotlivých účetních případů probíhá ve velkoobchodě klasickým způsobem, kdy každý nově vzniklý účetní případ se zaúčtuje zvlášť. Pokud chce účetní jednotka zaúčtovat případy vzniklé v maloobchodě, účtuje je pomocí jednoho sběrného dokladu a to vždy na konci týdne. Jelikož se jedná pouze o malé částky je pro účetní jednotku výhodné účtovat pouze pomocí jediného dokladu za týden. Se zavedením elektronické evidence tržeb neměla společnost žádné problémy. Také nepořizovala žádný nový software či pokladnu, ale vše vyřešila pomocí upgradu stávajícího systému. V současné době přinesla elektronická evidence tržeb do společnosti pouze zvýšenou spotřebu papíru a barev do tiskárny.

4.3.1 Analýza nákladů a výnosů

Náklady

Jak již bylo řečeno, účetní jednotka účtuje výhradně v jednookruhové účetní soustavě s využitím analytické evidence (viz příloha 1). Pro zachycení nákladů je vymezena v účtovém rozvrhu 5 účtová třída, přičemž jsou zde vyhrazeny účty od 501 do 598. Pro rozlišení a přesné určení jednotlivých typů nákladů využívá účetní jednotka podrobnou analytickou evidenci. Jednotlivé druhy nákladů jsou rozlišeny v analytické evidenci pomocí čísel 001 - 013, výjimkou jsou náklady související s dopravou a dopravním autem, které jsou rozlišeny pomocí čísel 100 - 400. Obchodní společnost dává přednost druhovému členění nákladů, které je blíže definováno v kapitole 3.2.1. Ve společnosti není využíváno účelové členění nebo členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů. Zaměření společnosti je totiž výhradně na prodej zboží a není zde vyráběn žádný výrobek, jehož proces by bylo nutné evidovat podle jiného členění.

Celý účtový rozvrh je sestavený dle zákona o účetnictví. Analytická evidence je velmi rozsáhlá a důsledně členěná. V některých případech ztrácí smysl toto důsledné analytické členění, jelikož hodnoty na těchto účtech v konečném období dosahují částek v desítkách korun. Příkladem může být v oblasti nákladů účet 501002 - Čistící prostředky a v oblasti výnosů účet 648001 - Přeplatky faktur. Autorka doporučuje společnosti provést redukci přebytečných účtů analytické evidence. Díky tomuto kroku si společnost zajistí lepší přehlednost účtového rozvrhu.

Druhová skladba nákladů je ve společnosti KEN KOVO, s.r.o. je velmi pestrá, jak je vidět v tabulce 4.1.

Tabulka 4.1 Druhová skladba celkových nákladů v % za rok 2015

Druhy nákladů	Skladba v % za rok 2015
Spotřebované nákupy	77
Služby	11
Osobní náklady	6
Finanční náklady	3
Jiné provozní náklady	2
Odpisy	0,7
Daň z příjmů	0,2
Daně a poplatky	0,1

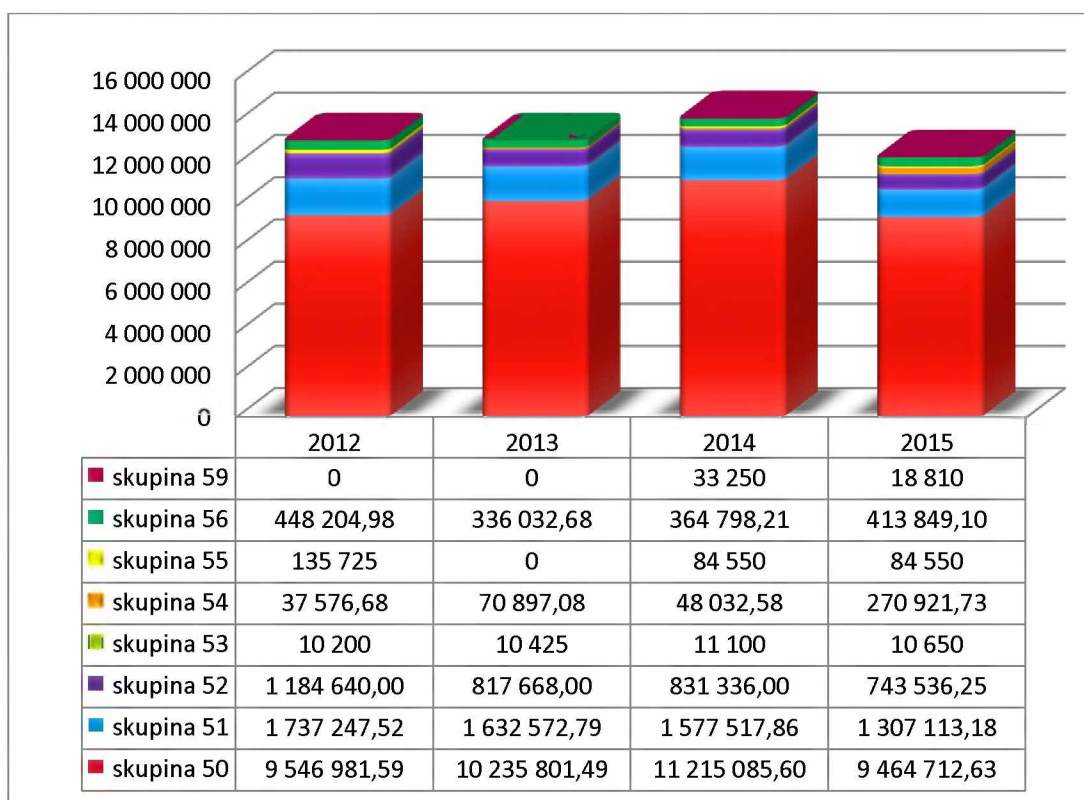
Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Největší podíl nákladů v maloobchodu a velkoobchodu tvoří spotřebované nákupy v celkové výši 77 %. Největší část spotřebovaných nákupů tvoří náklady na

prodané zboží, spotřeba materiálu a spotřeba energie. Na druhém místě jsou náklady na služby, které zaujímají 11 %. Tuto oblast nákladů tvoří převážně ostatní služby, opravy a údržba. Ostatní složky nákladů se již pohybují v nižších procentech, většinou díky menšímu využití těchto druhů.

Vývoj jednotlivých skupin nákladů je možné sledovat v grafu 4.8. Zobrazené náklady v grafu 4.8 od roku 2012 do roku 2014 stoupají a zároveň se v tomto roce dostávají náklady na své maximum.

Graf 4.8 Náklady podle účtových skupin v Kč



Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Pokud začneme rokem 2012 hodnota celkových nákladů je 13 100 576 Kč, největší část nákladů tvoří skupina 50 s 9 546 982 Kč. Tato skupina bude mít vždycky největší zastoupení a to hlavně díky zaměření společnosti na prodej, jelikož je ve skupině 50 obsažen účet 504 - Prodané zboží. Následující rok 2013 se pouze mírně zvýšil oproti roku předešlému a to o 2 821 Kč. Společnost se v tomto roce snažila snížit mzdové náklady obsažené ve skupině 52, jelikož v roce 2012 byly tyto náklady až příliš vysoké. V roce 2013 se nepovedlo společnost uhlídat náklady spojené se smluvními pokutami a skupina 54 se navýšila o 33 320 Kč oproti předešlému roku. Rok 2014 má nejvyšší náklady za celé sledované období a celkové náklady tvoří 14 165 670 Kč. Společnost v tomto roce získala jednoho velmi

solventního odběratele, jehož celková zakázka činila přes 2 500 000 Kč, jenže v následujícím roce nebyla společnost schopná si tohoto odběratele udržet. Dále v tomto roce narůstají náklady ze skupiny 55 z 0 Kč na 84 550 Kč, jelikož společnost uplatňuje odpisy za vysokozdvizný vozík. Dále narůstá skupina 59 o 33 250 Kč, protože v tomto roce společnost účtuje o odložené daňové povinnosti. V roce 2015 se celkové náklady snižují na 12 314 143 Kč, což je o 1 851 527 Kč méně než v předchozím roce. Jak již bylo zmíněno, největší důsledek na snížení nákladů měla neschopnost společnosti udržet si nového odběratele. Výsledkem tohoto dopadu je snížení nákladů ve skupině 50 a 51. Společnost se v tomto roce dostala na chvíli do platební neschopnosti a nemohla zaplatit svým dodavatelům. V návaznosti na tento fakt byla společnost nucena zaplatit vysoké penále a pokuty ve skupině 54, jejíž náklady se vyšplhaly na 270 922 Kč.

Autorka spatřuje největší problém společnosti v oblasti hlídat splatnosti jednotlivých faktur od dodavatelů. Společnost dostává značné pokuty a penále za pozdní splacení svých závazků. Do dnešní doby není tato problematika vyřešena a nejsou zavedeny vhodné opatření. Autorka navrhuje v rámci nového účetního softwaru POHODA využít možnost reportů ke kontrole splatnosti faktur a tím zamezit případným smluvním pokutám. Pro zajištění lepšího využívání manažerského účetnictví autorka doporučuje více členit analytickou evidenci nákladového účtu 504 - Prodané zboží (viz tabulka 4.2). Zavedením této analytické evidence společnost získá větší přehled o vynaložených nákladech na jednotlivé druhy zboží.

Tabulka 4.2 Doporučené analytické členění účtu 504

Číslo účtu	Název účtu
504000	Prodané zboží
504000.1	Prodané zboží - tažená ocel
504000.2	Prodané zboží - válcovaná ocel
504000.3	Prodané zboží - stavební ocel
504000.4	Prodané zboží - svařované profily (jekly)
504001	Prodané zboží - prodejna
504100	Doprava zboží

Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Výnosy

Obdobně jako u nákladů je i pro výnosy vytvořena speciální účtová třída a to přesně 6 třída, která je rozdělena na jednotlivé účty 601 - 698. Stejně jako náklady

tak i výnosy jsou ve společnosti podrobně členěny pomocí analytické evidence a samozřejmě zde nechybí druhové členění.

Druhá skladba výnosů je uvedena v tabulce 4.3. Složení výnosů oproti nákladům není velmi pestrá. Majoritní podíl zastupují tržby za vlastní zboží v celkové výši 99 %. Aktivace, finanční výnosy a jiné provozní výnosy dosahují společně pouze 1 %, jelikož ve společnosti nevznikají ve velké míře.

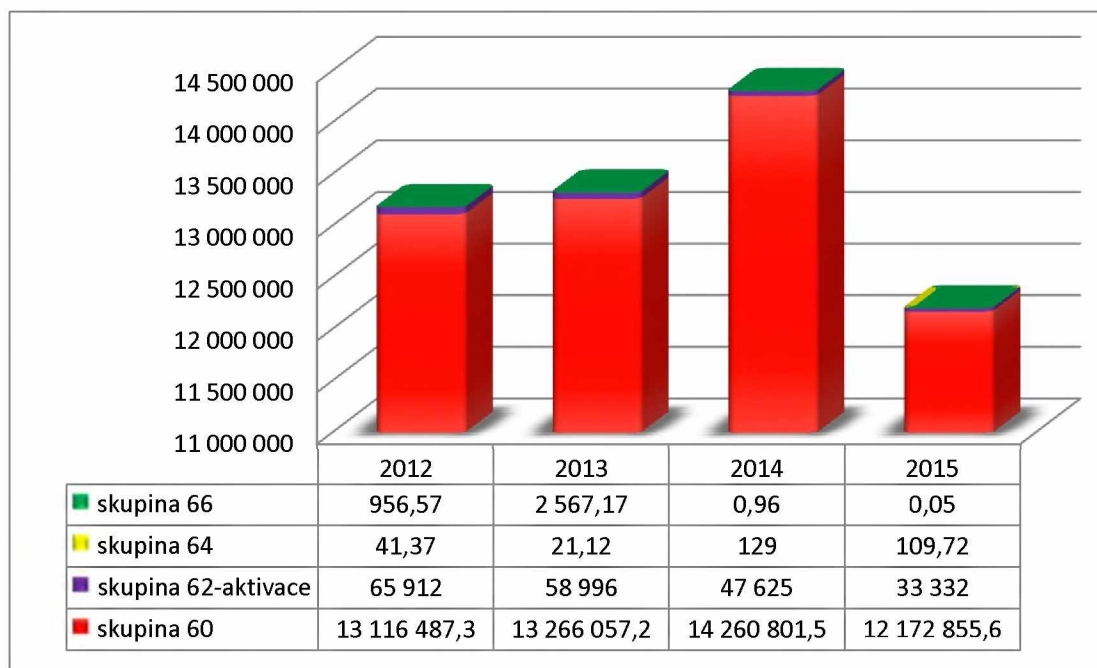
Tabulka 4.3 Druhá skladba celkových výnosů v % za rok 2015

Druhy výnosů	Skladba v % za rok 2015
Tržby za vlastní zboží	99
Aktivace	0,5
Finanční výnosy	0,4
Jiné provozní výnosy	0,1

Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Vývoj výnosů je znázorněn v grafu 4.9 a pro lepší čtení a znázornění se budeme pohybovat v jednotlivých skupinách výnosů.

Graf 4.9 Výnosy podle účtových skupin v Kč



Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

V grafu 4.9 jsou obsaženy výnosy v letech 2012 až 2015 a proto je zde skupina 62, která obsahuje aktivaci. Jelikož účetní změny proběhly až 1.1.2016 tedy po novelizaci zákona o účetnictví. V grafu 4.9 začínáme rokem 2012, jehož celková hodnota výnosů činí 13 183 397 Kč. Největší podíl na této výši výnosů bude mít vždy u všech roků skupina 60 a to přesněji účet 604 - tržby za zboží. V podstatě je to velmi obdobné jako u nákladů, jelikož účty 504 a 604 jsou párovými účty. Následující

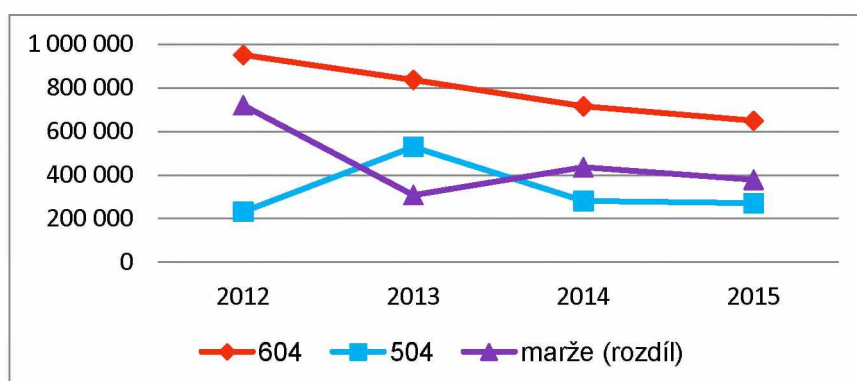
rok 2013 se pouze mírně zvýšil o 144 244 Kč oproti roku předešlému. Velký výkyv nastává v roce 2014, jelikož společnost získala velkou zakázku a tudíž měla vyšší výnosy v oblasti tržeb. Prudký pokles nastal hned následující rok 2015, protože společnost ztratila velkého odběratele a nebyla schopna nahradit tuto ztrátu.

Marže

Marže úzce souvisí s tržbami za prodej zboží a náklady za jeho nákup. V účetnictví je velmi jednoduché zjistit v peněžních jednotkách, jak je vysoká marže, stačí zjistit rozdíl mezi účty 604 a 504. Společnost KEN KOVO s.r.o., rozlišuje marži v rámci maloobchodu a v rámci velkoobchodu (viz graf 4.10 a 4.11). Pokud se zastavíme u maloobchodu, marže na jednotlivé kusy zboží se pohybuje mezi 10 % - 15 %. Jelikož se jedná o prodej malého množství a peněžní prostředky společnosti zůstávají déle vázány v zásobách zboží je marže vyšší. V grafu 4.10 je možno vidět vývoj marže v maloobchodu. Jak již bylo řečeno, výsledek marže se odvíjí od nákladů na pořízení zboží a od tržeb získaných za prodej zboží. Vývoj marže v maloobchodu začínáme pomocí grafu 4.10 sledovat v roce 2012. V tomto roce měla společnost za sledované období nejvyšší marži. Takto vysoká marže vznikla díky tomu, že společnosti nebylo zapláceno za dodávku zboží od odběratele, ale jelikož odběratel podnikal ve stejném odvětví, svůj dluh splatil v naturáliích (zbožím), které bylo následně převedeno do maloobchodu. Nadcházející rok 2013 došlo k velkému poklesu marže na pouhých 307 882 Kč, což je oproti předchozímu roku rozdíl o 412 753 Kč. Příčinou poklesu marže byly vysoké náklady na pořízení zboží, jelikož společnost nemohla najít výhodnou nabídku na trhu pro naskladnění nového zboží a byla nucena toto zboží zakoupit za vyšší ceny než obvykle. Další roky 2014 a 2015 je již marže ustálená a nejsou zde přílišné výkyvy.

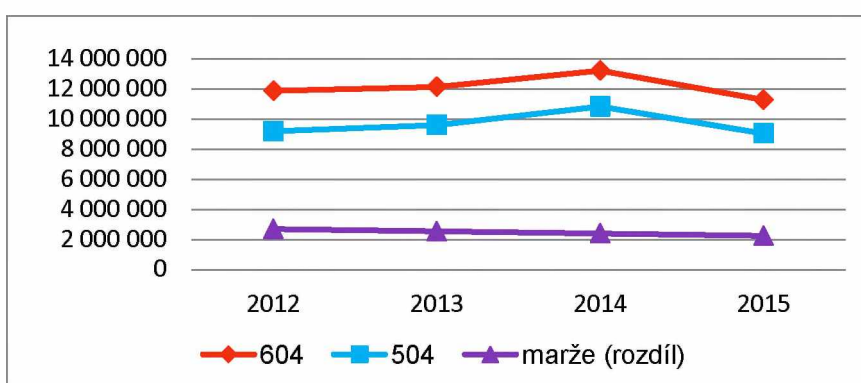
Ve velkoobchodě je marže oproti maloobchodu nižší a to hlavně díky velkému odběru zboží, pohybuje se mezi 3 % - 5 %. Graf 4.11 znázorňuje vývoj marže, která je zaměřená na velkoobchod. Z grafu je patrné, že má marže mírně klesající charakter. Hlavním důvodem jsou dlouhodobé smlouvy, které společnost uzavřela se svými dodavateli. Jelikož na rozdíl od maloobchodu toto zboží nakupuje v pravidelných intervalech má společnost sjednané výhodnější ceny.

Graf 4.10 Marže maloobchodu v Kč



Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Graf 4.11 Marže velkoobchodu v Kč

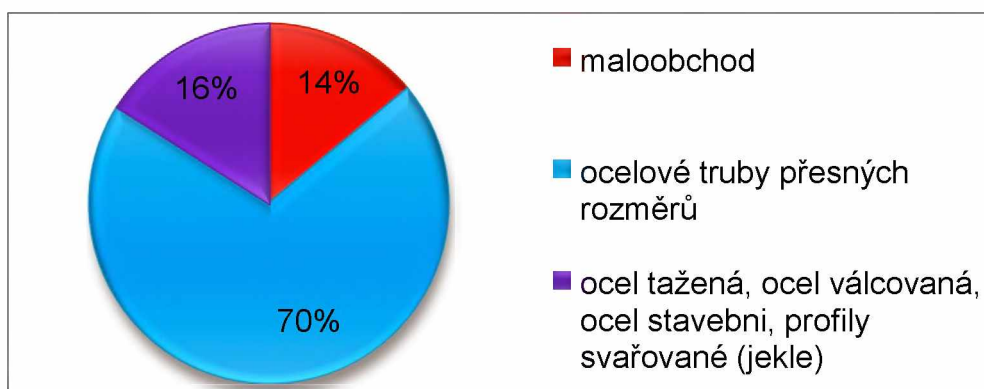


Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

4.3.2 Tržby

Tržby jsou nedílnou součástí každodenního podnikání. Celkové tržby se mohou určit jako souhrn tržeb za prodej zboží, služeb a majetku společnosti. V grafu 4.12 jsou pro zjednodušení brány pouze tržby z velkoobchodu, které znázorňuje modrá a fialová barva a tržby z maloobchodu, což je barva červená. Vynechanými veličinami je prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, finančního majetku a prodej cenných papírů. Důvodem je snaha demonstrovat podíl nosného zboží společnosti. Nejvíce výdělečným výrobkem jsou ocelové trubky přesných rozměrů. Společnost jako jediná ve své lokalitě nabízí široký výběr těchto ocelových trubek a díky tomuto se dostává do kladných peněžních částek. Ostatní zboží nabízené ve velkoobchodě není příliš likvidní. Zajímavostí jsou tržby z maloobchodu, které jsou pouze 14 % z celkových tržeb. Vysvětlením může být, že maloobchod slouží jako doplňková činnost k velkoobchodu. Zároveň, ale maloobchod plní důležitou funkci při získávání nových odběratelů, jelikož jeho poloha shodná s kanceláří majitele, který vyjednává nové obchodní kontrakty.

Graf 4.12 Procentuální podíl nejprodávanějšího zboží na tržbách



Zdroj: vlastní zpracování

Porovnání cen zboží

Tabulka 4.4 zobrazuje ceny zboží v korunách za jeden metr. Z tabulky 4.4 je patrný na první pohled cenový rozdíl mezi zbožím prodáváním ve velkoobchodě a v maloobchodě. Vycházíme zde z faktu, že ve velkoobchodě je odebíráno velké množství zboží a naopak v maloobchodu je odebíráno malé množství zboží. Jelikož ve velkoobchodě ubývá zboží po tunách cena za jednotlivé druhy zboží je nižší než v maloobchodu. Dalším významným faktorem ovlivňujícím cenu zboží je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která není započítána do ceny zboží ve velkoobchodě. Společnost je plátcem daně z přidané hodnoty a v drtivé většině případů prodává zboží plátcům daně z přidané hodnoty. To společnosti umožňuje uplatnění daně na výstupu. Výsledná cena zboží v maloobchodu je oproti velkoobchodu podstatně vyšší. Výše této ceny určuje především marže, která je v maloobchodě nastavená v rozpětí mezi 10 % - 15 %. Dále výslednou cenu ovlivňuje daň z přidané hodnoty, jejíž hodnota činí 21 %. Tato daň je zahrnuta v konečné ceně zboží v maloobchodní prodejně.

Tabulka 4.4 Porovnání cen zboží bez DPH ve velkoobchodu a maloobchodu v Kč za metr

Druhy zboží	Velkoobchod cena bez DPH	Maloobchod cena bez DPH
Trubky z barevných kovů měď, pozinkované a topenářské	142	189
Profily svařované (jekly)	60	80
Ocel tažená	37	51
Ocel válcovaná	291	387
Ocel stavební - žebírková	15	21

Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Manažerské účetnictví

Bakalářská práce je zaměřena na náklady, výnosy a marži, ale teoretické vymezení manažerského účetnictví je mnohem širší. Na základě dotazování autorky bylo zjištěno, že společnost KEN KOVO s.r.o. nesestavuje rozpočty a plány. Manažerské účetnictví je ve společnosti posíláno analytickou evidencí, ale jsou zde jisté nedostatky z hlediska rozsahu poskytovaných informací. Jelikož se společnost zabývá výhradně prodejem zboží a nevyrábí žádné výrobky, pro společnost by bylo výhodné pečlivě sledovat účet 604. V dosavadní analytické evidenci je účet 604 sledován pouze v rámci celkových tržeb velkoobchodu, maloobchodu, přeplatků faktur a tržeb za vývoz šrotu (viz tabulka 4.5).

Tabulka 4.5 Analytické členění účtu 604

Číslo účtu	Název účtu
604000	Tržby za zboží
604001	Přeplatky faktur
604002	Tržby za zboží- prodejna
604100	Vývoz šrotu

Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Autorka společnosti navrhuje detailnější pohled na výnosový účet v členění, které bude poskytovat informace o tržbách za jednotlivé druhy zboží (viz tabulka 4.6). V rámci prováděných reportů získá společnost informace o vývoji tržeb za jednotlivé druhy zboží a bude moci pružně reagovat na změnu poptávky. Návrh na konkrétní podobu a doplnění analytické evidence byl předložen společnosti. Za předchozí období v rámci navrhovaného analytického členění nebylo možné vyčíslit konečné zůstatky těchto účtů z důvodu nedostatku poskytnutých informací.

Tabulka 4.6 Doporučené analytické členění účtu 604

Číslo účtu	Název účtu
604000	Tržby za zboží
604000.1	Tržby za zboží - tažená ocel
604000.2	Tržby za zboží - válcovaná ocel
604000.3	Tržby za zboží - stavební ocel
604000.4	Tržby za zboží - svařované profily (jekly)
604001	Přeplatky faktur
604002	Tržby za zboží- prodejna
604100	Vývoz šrotu

Zdroj: interní doklady - vlastní zpracování

Pokud by společnost akceptovala návrh autorky na rozšíření analytické evidence účtů 504 a 604, získala by tím ucelený pohled na vývoj nákladů a výnosů dle jednotlivých skupin zboží.

Plány

Pro majitele společnosti by se mělo sestavení základních plánů stát nezbytným krokem pro rozvoj a fungování celé společnosti. Společnost KEN KOVO s.r.o. doposud přistupovala k řádnému plánování velmi volně. Nepochopení smysluplnosti a účelnosti tvorby plánů společností, bychom mohli vidět u subjektu KEN KOVO s.r.o. například ve výsledcích hospodaření zejména mezi lety 2004 a 2008. Doposud zde chybí jakákoli kontrola stanovených cílů, včasné vyhodnocování a provádění účinných opatření, v případech kdy se odkloní od původně plánovaných hodnot.

Vzhledem k absenci řádného plánování nezbytného pro fungování obchodní společnosti autorka navrhuje provést alespoň následující opatření:

- *definovat finanční cíle,*
- *stanovit investiční cíle,*
- *provést plán rozvoje společnosti,*
- *vytvořit plán prodeje a nákupu,*
- *naplánavat předpokládané nákladů,*
- *zajistit řádnou a důslednou kontrolu.*

5 Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku využití manažerského účetnictví. Cílem bakalářské práce je teoretické vymezení manažerského účetnictví a následné praktické využití získaných poznatků aplikovaných na vybranou obchodní společnost.

Měření úspěšnosti společnosti je velmi individuální záležitost vzhledem k různorodosti každého z nás a stanoveným cílům podnikatelského záměru. Prosperující prodejna na malé vesnici, může být pro někoho splnění životního snu a pro dalšího pouze odrazový můstek ke zřízení řetězce supermarketů. Zvolení vhodné struktury manažerského účetnictví a jeho následná aplikace na určenou společnost, je již dle výše uvedeného složitý úkol. Pokud se však podaří tento úkol splnit, společnost zefektivní svůj chod a zkvalitní vnitřní řízení. Dále lze vyvodit, že nastavení parametrů manažerského účetnictví, musí být aplikována na míru každé společnosti.

V první teoretické části je kladen důraz na důslednou charakteristiku manažerského účetnictví. Objasnit úkoly, zásady či historický vývoj tohoto účetnictví. Důležitou součástí je zasazení pojmu manažerské účetnictví do širší perspektivy a uvedení její skladby. Jsou zde zahrnuty pojmy finanční, nákladové (vnitropodnikové, provozní) a daňové účetnictví. Dále objasňuje vztahy manažerského účetnictví k finančnímu či nákladovému účetnictví, včetně charakteristiky controllingu.

Druhá teoretická část obsahuje detailní pohled na náklady a výnosy. Nejdříve se zaměříme na vymezení a rozčlenění nákladů a výnosů do jednotlivých skupin, jelikož správně zvolená struktura má zásadní vliv na manažerské rozhodování. Dále je zde popsáno krátkodobé rozhodování se znalostí náklad a výnosů. Všechny tyto pojmy a nástroje jsou nedílnou součástí manažerské účetnictví pro efektivní řízení společnosti.

Praktická část je věnována zavedení manažerského účetnictví ve společnosti KEN KOVO, s.r.o. Nejprve je popsán vznik a charakteristika společnosti, vývoj zaměstnanců, složení oběžného majetku a cizích zdrojů. Detailnější pohled je věnován dodavatelům a odběratelům, jejich skladně a následné splatnosti faktur. Pozornost je zde věnována také účetnímu systému společnosti, diferenci nákladů a výnosů, včetně marží a tržeb společnosti. Přestože, společnost působí na trhu s hutním materiálem již 13 let, bylo zde teprve autorkou vytvořeno organizační

schéma a provedeno jeho zanesení do interních směrnic. Autorka se snažila využít získaných poznatků a aplikovat manažerské účetnictví na výše uvedený subjekt. Ve společnosti KEN KOVO, s.r.o. autorka zjistila několik nedostatků, které lze zahrnout do následujících bodů a zároveň navrhla případné řešení:

- Společnost nemá dořešenu zastupitelnost zaměstnanců maloobchodu a velkoobchodu. Například v případě nemoci zaměstnance je majitel nucen najímat brigádníky, osobně nahradit chybějícího pracovníka či dočasně uzavírat jednotlivé provozovny. Doporučením pro majitele je přijmout dalšího zaměstnance a upravit pracovní dobu s přihlédnutím na ekonomickou kondici společnosti;
- Provoz prodejny maloobchodu je v dlouhodobém horizontu uprostřed týdne nerentabilní. Doporučením je v prodejně maloobchodu zrušení otevírací doby ve středu a převedení pracovníka v tomto dnu do velkoobchodu. Skladník a řidič v jedné osobě z velkoobchodu, by v této době navážel nové zboží, čímž by odpadlo najímání pracovní síly do velkoobchodu v době návozu materiálu od dodavatelů. Dalším vhodným atributem, je ve výše uvedené době rozšířit nabídku přepravy, za účelem efektivnějšího využití vlastního vozového parku, například k dopravě materiálu odběratelům;
- Společnost má velmi účelně sestavený účtový rozvrh s analytickou evidencí. V rámci této analytické evidence, však byly zjištěny případy zbytečného členění, jelikož hodnoty vykazované na účtech na konci účetního období dosahovali částek v desítkách korun. Autorka navrhuje redukci těchto přebytečných účtů v účtovém rozvrhu pro zajištění lepší přehlednosti;
- Velkým problémem ve společnosti je placení faktur od odběratelů, kdy dochází v platbách za odebrané zboží k velkým prodávám. Vhodným prostředkem je zavedení pokut a sankcí za provedení pozdní platby;
- Dále byla zjištěna absence rozpočtů či plánů. Autorka navrhuje vytvořit plán prodeje, nákupu zboží včetně plánu očekávaných výdajů, jelikož tuto oblast považuje za základ pro fungování obchodní společnosti.

Autorka předala zjištěné informace a nedostatky majiteli společnosti KEN KOVO, s.r.o., včetně návrhu možného řešení problémových záležitostí.

Seznam použité literatury

Publikace

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] DLUHOŠOVÁ, Dana, Jarmila MRUZKOVÁ a Iveta RATMANOVÁ. *Teorie nákladů a kalkulace: studijní materiál k základnímu kurzu nákladů, kalkulací a cen pro distanční a denní formu studia*. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 1997. 82 s. ISBN 80-7078-444-X.
- [3] DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. 9nd ed. United Kingdom: Cengage Learning EMEA, 2015. 816 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [5] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [6] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [7] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [8] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978- 80-7261-217-8.
- [9] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [10] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [11] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolína LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.
- [12] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [13] POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2016. 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

Internetové zdroje a ostatní

- [14] Kovo Expres Na míru - KEN, s.r.o. [online]. [cit. 2017-01-29]. Dostupné z: <http://www.kovoexpres.cz/>
- [15] Úplný výpis z obchodního rejstříku: KEN KOVO, s.r.o., C 45384 vedená u Krajského soudu v Brně. Veřejný rejstřík a Sbírka listin - Ministerstvo spravedlnosti České republiky [online]. ©2012-2015 [cit. 2017-01-29]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=615874&typ=UPLNY>

Seznam zkratk

V 500	vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
FÚ	finanční účetnictví
DPH	daň z přidané hodnoty

Seznam tabulek, schémat, grafů a obrázků

Tabulky

- Tabulka 2.1 Obsah manažerského a nákladového účetnictví
- Tabulka 2.2 Fáze řídicího okruhu
- Tabulka 4.1 Druhová skladba celkových nákladů v % za rok 2015
- Tabulka 4.2 Doporučené analytické členění účtu 504
- Tabulka 4.3 Druhová skladba celkových výnosů v % za rok 2015
- Tabulka 4.4 Porovnání cen zboží bez DPH ve velkoobchodu a maloobchodu v Kč za metr
- Tabulka 4.5 Analytické členění účtu 604
- Tabulka 4.6 Doporučené analytické členění účtu 604

Schémata

- Schéma 2.1 Fáze řídicího okruhu
- Schéma 4.1 Organizační schéma společnosti KEN KOVO, s.r.o.

Grafy

- Graf 3.1 Průběh celkových variabilních nákladů
- Graf 3.2 Průběh celkových a jednotkových fixních nákladů
- Graf 3.3 Průběh celkových a jednotkových skokových fixních nákladů
- Graf 3.4 Grafické znázornění bodu zvratu
- Graf 4.1 Vývoj týdenních tržeb v procentech
- Graf 4.2 Vývoj počtu zaměstnanců
- Graf 4.3 Vývoj cizích zdrojů v Kč
- Graf 4.4 Vývoj oběžného majetku v tisících Kč
- Graf 4.5 Výsledek hospodaření před zdaněním v Kč
- Graf 4.6 Procentuální zastoupení dodavatelů
- Graf 4.7 Procentuální zastoupení odběratelů
- Graf 4.8 Náklady podle účtových skupin v Kč
- Graf 4.9 Výnosy podle účtových skupin v Kč
- Graf 4.10 Marže maloobchodu v Kč

Graf 4.11 Marže velkoobchodu v Kč

Graf 4.12 Procentuální podíl nejprodávanějšího zboží na tržbách

Obrázky


Obrázek 4.1 Zobrazení vzdálenosti maloobchodu a velkoobchodu

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60
- školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 15. 10. 18


.....

Nikola Valášková

Seznam příloh

Příloha č. 1 Zobrazení nákladů a výnosů v účtovém rozvrhu společnosti